



Roj: **SAN 1276/2017 - ECLI:ES:AN:2017:1276**

Id Cendoj: **28079230022017100117**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/02/2017**

Nº de Recurso: **410/2014**

Nº de Resolución: **123/2017**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 08-05-2014,**
SAN 1276/2017

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000410 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04682/2014

Demandante: SERFUNLE S.A.

Procurador: NICOLÁS ÁLVAREZ REAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dieciseis de febrero de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 410/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador Don Nicolás Álvarez Real, en nombre y representación de la entidad SERFUNLE S.A. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 408.614,96 euros (principal) y 170.115,21 (sanción). Es Ponente la Ilma. Sra. D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora interpuso, con fecha 22 de septiembre de 2014, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, promovidas contra los acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, y contra el acuerdo sancionador derivado de las liquidaciones, dictados con fecha 20 de septiembre de 2011, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 29 de diciembre de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia estimatoria que acuerde la nulidad de los actos de liquidación y sancionador, con imposición de costas a la Administración.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito de 26 de marzo de 2015 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó la desestimación del presente recurso, con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- No habiéndose recibido el pleito a prueba, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluso el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 2 de febrero de 2017, en el que efectivamente tuvo lugar.

QUINTO .- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad SERFUNLE S.A. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, promovidas contra los acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, y contra el acuerdo sancionador derivado de las liquidaciones, dictados con fecha 20 de septiembre de 2011, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Con fecha de 26 de julio de 2011 la Inspección de Tributos incoó a la actora el acta de disconformidad A02 71931344, en la que se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

a) El obligado tributario es una empresa mixta constituida mediante escritura de 6 de junio de 2003. Se encuentra participada en un 51% por la Mancomunidad de Servicios funerarios de León, San Andrés del Rabanedo y Villaquilambre y en un 49 % por la entidad Service Corporation International Spain. Esta última sociedad es la adjudicataria del concurso convocado por la Mancomunidad Municipal de Servicios, para la selección de socio accionista a fin de constituir, juntamente con la Mancomunidad de Servicios Funerarios de León, San Andrés del Rabanedo y Villaquilambre, una empresa mixta encargada de la gestión de los servicios funerarios Mancomunados de León, San Andrés del Rabanedo y Villaquilambre. El 19 de enero de 2004 se inscribe en el Registro Mercantil el cambio de denominación social de Service Corporation International Spain, pasando a denominarse INTUR Servicios Funerarios S.L., denominación que a su vez fue objeto de modificación por la de MÉMORA Servicios Funerarios S.L., modificación inscrita en el Registro Mercantil el 23 de octubre de 2007. Posteriormente, mediante escritura de 18 de diciembre de 2009, inscrita en el Registro Mercantil el 14 de enero de 2010, MÉMORA Servicios Funerarios S.L. B60266384 es absorbida por la sociedad MÉMORA Servicios Funerarios SL B81693442.

b) SERFUNLE S.A. y la entidad Intur Servicios Funerarios S.L /MÉMORA Servicios Funerarios SL, están vinculadas entre sí dado que ésta es partícipe del 49% del capital social de la actora.

c) La recurrente en la declaración del impuesto presentada de los ejercicios 2006 y 2007, se dedujo por el concepto de "otros gastos de explotación" 436.614,12 euros en 2006 y 576.666,01 euros en 2007. Estos



gastos corresponden a una serie de facturas recibidas de la entidad vinculada, Intur Servicios Funerarios S.L / MÉMORA Servicios Funerarios SL, que figuran contabilizadas en la cuenta 62303002 "CA NO N DE GESTIÓN".

d) Del informe del actuario se desprende que por los motivos que se detallan a continuación, no se consideran gastos deducibles las anteriores facturas recibidas de la entidad vinculada, procediendo incrementar el resultado contable declarado en las cantidades deducidas.

- Según consta en las facturas recibidas, éstas se emiten por el concepto "prestación de Servicios Canon de Gestión", por lo que la Inspección con la finalidad de determinar qué tipo de servicios han sido prestados por la entidad MÉMORA y su correlación con los ingresos, solicitó al obligado tributario la aportación de la justificación documental relativa a dichos servicios.

Se aportaron fotocopias compulsadas por la Secretaria de la Mancomunidad de Servicios Funerarios y de Cementerio de la notificación a la entidad Service Corporation International Spain S.L. del acuerdo adoptado en la Asamblea de Concejales de dicha Mancomunidad en su reunión ordinaria celebrada el día 27 de marzo de (no se ve el año). En este acuerdo se adjudica a dicha entidad el concurso convocado para la selección de un socio accionista, que juntamente con la Mancomunidad constituiría una empresa mixta encargada de la gestión de los servicios funerarios de León, San Andrés del Rabanedo y Villaquilambre. Según consta en dicho acuerdo, entre las condiciones se hace referencia a una tarifa de gestión que se abonará por la empresa mixta a SCI SPAIN S.L, por el concepto de asistencia técnica previa a la suscripción del correspondiente contrato.

La Inspección considera que dicha documentación no acredita la efectiva prestación de los servicios que constan en las facturas recibidas en cuestión ni su correlación con los ingresos declarados por el obligado tributario.

- Asimismo, se señala que es necesario tener en cuenta que muchos de los servicios que, según manifiesta el representante del obligado tributario en escrito incorporado a la diligencia de 7 de junio de 2011, la entidad MÉMORA presta al obligado tributario en dichas facturas, son a su vez prestados por empresas externas.

- Por otra parte, con fecha 24 de mayo de 2011 la Inspección recibe un correo electrónico del Director de Administración de la entidad MÉMORA en el que manifiesta que

" El canon de gestión que SERFUNLE, S.A. satisface a la sociedad MÉMORA SERVICIOS FUNERARIOS surgió como consecuencia del concurso público convocado por la Mancomunidad Municipal de los Ayuntamientos de León, San Andrés del Rabanedo y Villaquilambre en el ejercicio 2003.

Que a estos efectos, en fecha 21 de enero de 2003 se publicó en el Boletín Oficial del Estado un acuerdo de la Asamblea de Concejales de la citada Mancomunidad Municipal el acuerdo surgido de la reunión de 26 de diciembre de 2002 mediante el que se acordaba la convocatoria de concurso público para seleccionar a un socio accionista con la finalidad de constituir una empresa mixta SERFUNLE, S.A. encargada de los servicios funerarios, competencia de la citada Mancomunidad.

Como consecuencia de esta convocatoria, la Mancomunidad Municipal estableció unas bases y condiciones mínimas para las sociedades que pretendieran participar en el concurso público, bases y condiciones que tal y como ya se puso de manifiesto se recogieron en un pliego de prescripciones técnicas particulares.

Atendiendo a dichas bases y condiciones mínimas, la sociedad MÉMORA SERVICIOS FUNERARIOS, S.L, decidió presentarse al concurso público presentando una propuesta económica, propuesta que entendemos que tratándose de un concurso público el Ayuntamiento valoró junto a otras propuestas y consideró que era la más beneficiosa.

Por lo tanto, de todo lo expuesto se desprende que el canon de gestión de la Sociedad SERFUNLE, S.A. se acuerda en un momento en el que ambas sociedades son independientes, sin que exista vinculación entre ambas. Además, merece la pena insistir en el hecho de que dicho canon de gestión surge como consecuencia de la convocatoria de un concurso público, y como tal sujeto a un acto administrativo y con sujeción al pliego de prescripciones y a la propuesta presentada.

En este sentido, tanto la independencia entre ambas sociedades en el momento en el que se acuerda el canon de gestión, como el hecho de que se haga en concurso público evidencian el precio de mercado del mismo ."

Del escrito incorporado a la diligencia de fecha 7 de junio de 2011 y del correo remitido por el Director de Administración de la entidad MÉMORA, se desprende que los servicios que constan en las facturas recibidas de dicha entidad en cuestión, corresponden a servicios de apoyo a la gestión. Sin embargo, no se aporta un contrato celebrado entre ambas partes donde se especifiquen los servicios que se van a prestar así como los criterios de distribución de los gastos, ni se ha acreditado la ventaja o utilidad de dichos servicios para el destinatario.



e) Se propone liquidación, siendo la cuota del acta de 152.814,94 euros para 2006 y 187.415,48 euros para 2007.

2. Emitido por el actuario el preceptivo informe ampliatorio, y tras las alegaciones formuladas por la recurrente, la Inspectoría Regional Adjunta dictó Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de liquidación contenida en el acta, el día 20 de septiembre de 2011 (notificado el mismo día).

La liquidación es, en síntesis, la siguiente:

2006 2007

CUOTA 152.814,94 € 187.415,48 €

INT. DEMORA 36.267,39 € 32.117,15 €

DEUDA INGRESAR 189.082,33 € 219.532,63 €

3. Por otra parte, fue iniciado expediente sancionador derivado de la liquidación anterior, tras la sustanciación de cuyo procedimiento, la Inspectoría Regional Adjunta dictó el 20 de septiembre de 2011 el acuerdo de imposición de sanción por el Impuesto sobre Sociedades de 2006 y 2007, en el que se considera cometida la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. Se aplica la sanción mínima del 50% de la cantidad dejada de ingresar. La sanción queda fijada así en 76.407,47 euros en 2006 y 93.707,74 euros en 2007. El acuerdo fue notificado el 20 de septiembre de 2011.

4. Disconforme con los acuerdos de liquidación y de sanción la entidad interesada interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central que, previa su acumulación, las desestimó mediante Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, objeto del presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO.- La Resolución recurrida confirma el criterio de la Inspección que deniega la propia realidad de los servicios prestados por MÉMORA a la entidad interesada, y rechaza, por tanto, su deducibilidad.

El TEAC concluye (Fundamento de Derecho Quinto) que *" no ha quedado acreditado ni la prestación efectiva de los servicios en cuestión, ni su necesidad, ni su efectividad o correlación con los ingresos, ni se cumple con los requisitos establecidos en el apartado 5 del artículo 16, dado que no se dispone del contrato escrito previo suscrito por las entidades intervinientes del que deriven las prestaciones de las partes, no habiéndose acreditado tampoco la utilidad de los servicios facturados, por lo que dichos gastos no cumplen con los requisitos establecidos legalmente para ser considerados fiscalmente deducibles ."*

La realidad de los servicios prestados por MÉMORA ha sido ya analizada por la Sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 18 de febrero de 2016 (procedimiento ordinario 62/2014), declarada firme con fecha 3 de mayo de 2016.

La mencionada Sentencia fue dictada en el recurso interpuesto por la parte actora contra la Resolución del TEAR de Castilla y León de 31 de octubre de 2013, que estimó en parte las reclamaciones formuladas por la demandante contra los acuerdos de liquidación y sancionadores por el Impuesto sobre Valor Añadido de los ejercicios 2006 y 2007, cuya comprobación se realizó en el mismo procedimiento de inspección que el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007.

Esta Sentencia declara la deducibilidad de los gastos en relación con el Impuesto del Valor Añadido, pues de las pruebas practicadas en dichos autos así como de la justificación documental que figura incorporada al expediente administrativo concluye que consta acreditada la realidad de los servicios de gestión que constituyen el fundamento de las facturas emitidas por MÉMORA por "el canon de gestión".

Señala la mencionada Sentencia en su Fundamento de Derecho Segundo que

"A) Así consta acreditado que la obligación de satisfacer un canon de gestión por la sociedad reclamante a la empresa MÉMORA se encontraba prevista en la oferta que fue presentada en el concurso convocado por la Mancomunidad de Servicios Funerarios de León, San Andrés del Rabanedo y Villaquilambre (en lo sucesivo

la Mancomunidad) para la selección de un socio accionista, a fin de constituir una empresa mixta encargada de la gestión de los servicios funerarios competencia de dicha Comunidad. Por ello, con la aceptación de dicha propuesta por parte de la Mancomunidad convocante quedó reconocida la obligación contractual de SERFUNLE S.A de abonar un canon de gestión a la sociedad MÉMORA, y ello, como forma de retribuir la incorporación de la empresa mixta en el ámbito de gestión y asesoramiento del grupo INTUR al que pertenecía la empresa licitante, como experto conocedor del ámbito de los servicios funerarios, que desarrollaba a lo largo de toda la geografía nacional.



Como se indica en la resolución del TEAR, el tipo de licitación ofertado por la sociedad Service Corporation International Spain, S.L. (anterior denominación de la sociedad MÉMORA) contemplaba el pago de un canon de gestión a favor de la licitante, siendo el contenido completo de la oferta económica formulada el siguiente:

<<- Suscripción del 49% del capital social mediante la aportación a esos efectos de 980.000.- euros.

- Abono de un canon de 6.100.000.- euros.

- Pago a la mancomunidad durante los cinco primeros años de un canon del 5% de la facturación de la Empresa y dicho canon será aumentado a un 6% sobre la facturación a partir del sexto año.

- Cobro por SCI SPAIN, S.L. de un canon de gestión del 10% de la facturación de la Empresa durante los cinco primeros años, cobrando a partir del sexto año un 12% de la facturación de la Empresa.

- Devolución a SCI SPAIN, S.L., en el momento de la liquidación de la Sociedad, del 49% de la reserva voluntaria constituida en la Sociedad con arreglo en lo dispuesto en el Art. 31.2 a) de los Estatutos Sociales>>.

Como complemento de la citada propuesta económica se presentó por la empresa licitante una Memoria en la que, en relación con el canon de gestión, se señalaba lo siguiente:

<<Fee de Gestión de INTUR

La incorporación de SERFUNLE al ámbito de gestión y asesoramiento del grupo INTUR y la participación de esta última en los órganos de gestión y administración de la sociedad, con los costes que todo ello conlleva, justifica el cobro por parte de este grupo de un Fee de Gestión a la Empresa Mixta.

El Fee de gestión establecido como parte de nuestra propuesta es una cantidad equivalente al 10% - para los cinco primeros años - y al 12% - para los siguientes, desde el sexto hasta el final de la concesión - de los de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa Mixta, excluido el IVA y los suplidos. A esta cantidad se le añadirá el IVA correspondiente que pueda devengarse con arreglo a las normas fiscales vigentes en el período de devengo del Fee correspondiente. El Fee de gestión a cobrar por INTUR queda limitado a la obtención de beneficios por parte de la Empresa Mixta.

Este Fee se cobrará trimestralmente en base a los ingresos brutos de cada periodo trimestral, dentro del mes siguiente a la finalización de cada período. Dichos periodos serán los trimestres.>>

B) La Secretaria de la Mancomunidad SERFUNLE, y Consejera de la empresa mixta SERFUNLE S.A, emitió un informe jurídico sobre el fee de gestión de MÉMORA de fecha 17 agosto 2011. Figura en el mismo que es fundamental a estos efectos la certificación de don Jose Luis , anterior Secretario de la Mancomunidad del acuerdo adoptado por la Asamblea de Concejales en su reunión ordinaria celebrada el 27 de mayo 2003, y que aparece como documento unido a la escritura de constitución de la sociedad SERFUNLE S.A de fecha 6 de junio 2003; en el punto cuarto de dicha certificación se recoge la obligación de la empresa mixta de abonar a SCI Spain S.L. (después MÉMORA) la tarifa de gestión en los siguientes términos: <<cuarta. La empresa mixta que se constituya gestionará los servicios funerarios Mancomunados de León, San Andrés del Rabanedo y Villauilambre de acuerdo con los términos de la presente adjudicación y con lo establecido en los Pliegos de Cláusulas Administrativas y de Prescripciones Técnicas Particulares reguladoras de la presente contratación. A tal efecto, la empresa mixta que se constituya adoptará, en líneas generales, el

modelo de gestión propuesto por el adjudicatario en su oferta, haciendo efectivo a SCI Spain S.L., en concepto de tarifa de gestión el porcentaje ofertado por el licitador, que girará sobre los ingresos brutos, IVA excluido, efectivamente obtenidos en cada ejercicio en concepto de tasas, precios públicos o similares establecidos por la Mancomunidad SERFUNLE, percibidos de los particulares como contra prestación de los servicios prestados. Dicha tarifa de gestión se abonará por la Empresa Mixta a SCI Spain S.L. en concepto de Asistencia Técnica, previa la suscripción, en su caso, del correspondiente contrato...>> Añade dicho informe que <<entiende la Señora Secretaria de la Mancomunidad y Consejera de la Sociedad suficientemente acreditada y constituida la obligación por parte de SERFUNLE S.A. de satisfacer... el Canon de Gestión a MÉMORA Servicios Funerarios S.L. al estar expresamente recogidos en el documento público a que se refiere el acuerdo adoptado el 27 de marzo 2003 en su reunión ordinaria de la Asamblea de Concejales de la Mancomunidad Municipal de Servicios Funerarios y de Cementerio SERFUNLE y a mayor abundamiento en la escritura constitucional de la mercantil de fecha 6 junio 2003. No debemos olvidar el carácter que tienen los pliegos de prescripciones técnicas y administrativas (son ley del contrato según reiterada jurisprudencia) y el carácter contractual que tienen tanto la oferta presentada por el licitador y el resto de documentos de que consta el expediente como el propio acuerdo de adjudicación donde se recoge expresamente, aunque de manera incompleta, la tarifa de gestión. En cuanto a la falta de numeración y detalles del contenido de los servicios prestados por MÉMORA Servicios Funerarios S.L. (antes INTUR Servicios Funerarios, S.L.) a que se refiere a las facturas objeto de examen, entiendo que



el saber hacer o Know how de la empresa adjudicataria, no es susceptible de enumerar de forma exhaustiva (...) Caso distinto es el supuesto del "Canon de Gestión", "Tarifa de Gestión" o "Fee de Gestión". La funcionaria que suscribe entiende que el acuerdo de adjudicación alcanzado por la Mancomunidad el 27 marzo 2003 en su reunión ordinaria de la Asamblea de Concejales de la Mancomunidad Municipal de Servicios Funerarios y de Cementerio SERFUNLE, y la escritura de constitución de la Sociedad Mixta al tener carácter contractual bien pudiera ser suficiente para la exigibilidad del canon de gestión por parte de MÉMORA Servicios Funerarios S.L. a SERFUNLE S.A. Ahora bien, tanto la naturaleza contractual que otorga la jurisprudencia a los documentos anteriores facultando a MÉMORA Servicios Funerarios S.L. a facturar a SERFUNLE, S.A. el pago de dicho "Canon de Gestión" y la acreditación de los servicios efectivamente prestados por aquella a SERFUNLE S.A. pueden ser motivo más que suficiente para oponerse al criterio que sostiene la Inspección de Tributos del Estado de que dichos importes parecen responder más bien a una participación en los beneficios por parte de MÉMORA Servicios Funerarios que a una efectiva prestación de servicios. (...). A la vista de cuánto queda expuesto, la "Tarifa de Gestión" "Canon de Gestión", o "Fee de Gestión" se abona a MÉMORA Servicios Funerarios, S.L. por su saber hacer, no siendo necesario ni la firma de contratos ni la especificación concreta de los servicios a que se refiere dicha tarifa, ya que los servicios funerarios objeto de gestión están perfectamente definidos en los estatutos tanto de la Mancomunidad como de SERFUNLE S.A y en el objeto del contrato adjudicado mediante concurso>>>.

C) Figuran en el expediente las facturas con el correspondiente IVA con relación al servicio genérico de "canon de gestión".

D) Consta en el expediente el escrito presentado por don Pedro Antonio en representación de MÉMORA en justificación de las ventajas y utilidades que los servicios prestados por MÉMORA producen para SERFUNLE S.A, escrito de 3 junio 2011, aportado en relación con la diligencia de actuaciones nº 6 de la Inspección de fecha 27 mayo 2011, en el que se enumeran los siguientes servicios que se ofertaban por la empresa en el concurso y que en la actualidad siguen desarrollándose: Know How, de conocimientos y experiencia profesional en el ámbito funerario; de gestión comercial con amplios conocimientos comerciales del sector; gestión de compras, la centralización de compras permite a todas las sociedades del grupo MÉMORA se beneficien de descuentos producidos por el volumen de compras del mismo humana, mayor agilidad y un mayor acceso a los mejores productos del mercado; gestión de impagados; gestión financiera, administrativa y jurídica; informática.

Figura incorporado al escrito de alegaciones presentado por la actora ante el TEAR las declaraciones de seis trabajadores de MÉMORA en las que ponen de manifiesto los diferentes trabajos desempeñados en beneficio de la sociedad SERFUNLE S.A, durante los ejercicios 2006 y 2007; trabajos de diversa índole, informáticos, contables, administrativos, fiscales, financieros, auditorías, gestión de calidad, etc.

Con la demanda se ha incorporado diferente documentación acreditativa de la realización por MÉMORA de diversos servicios en beneficio de SERFUNLE S.A, implantación de un sistema de gestión integral (ERP), apoyo a la gestión de proyectos concretos, gestión jurídica de impagos, informes periódicos de control de calidad del servicio.

En conclusión de todo lo expuesto, teniendo en cuenta que no hay obstáculo legal a la aportación de nuevas pruebas con la demanda en acreditación de las pretensiones articuladas en la vía administrativa (ss del TS de 20 de junio de 2012 , rec. de cas. nº 3421/2010), pudiendo ser valorada dicha documentación en esta resolución, teniendo en consideración que no fue impugnada por la parte contraria (que los valoró en el escrito de contestación en el sentido de que no acreditan la realidad de los servicios supuestamente prestados) por lo que su incorporación a los autos no requería del recibimiento de los autos a prueba (sin perjuicio de que el auto dictado denegatorio del recibimiento de los autos a prueba, ha de considerarse, en relación con la prueba testifical propuesta), se evidencia que la resolución impugnada no ha valorado correctamente las pruebas que figuraban en el expediente y las incorporadas en la reclamación ante el TEAR, pruebas que se han visto ampliadas con la documental incorporada en este proceso y que acreditan la efectiva prestación de los servicios facturados por parte de MÉMORA a la actora, por lo que son correctas las deducciones de las cuotas del IVA aplicadas.

En consecuencia procede acordar la nulidad de la resolución impugnada así como de las liquidaciones por cuota tributaria y por sanción tributaria de las que trae causa."

TERCERO.- Acreditada, conforme a lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la realidad de los servicios facturados, debemos examinar si SERFUNLE y MÉMORA son entidades vinculadas y, en consecuencia, si se deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 16.5 del TRLIS para que sean deducibles los gastos regularizados.

De conformidad con el apartado 2 del artículo 16 (en su redacción vigente para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de 2006) y 3 (en la redacción aplicables a los períodos impositivos posteriores) del TRLIS



" 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una sociedad y sus socios.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento o al 1 por ciento si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado "

Así pues, es clara la vinculación entre las mencionadas sociedades, puesto que MÉMORA ostenta una participación del 49% en la sociedad de economía mixta (más del 5% exigido por el citado artículo) en el momento de prestarse los servicios deducidos.

De esta forma, debe tenerse en cuenta que el artículo 16.5 del TRLIS, en la redacción aplicable para los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de diciembre de 2006, establecía que

"5. La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta.

Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

a) *Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.*

b) *Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad."*

En la redacción aplicable al ejercicio 2007, el apartado 5 del artículo 16 preveía que:

"5. La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 (valor de mercado), 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 a 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."

En cuanto a la falta del contrato exigido por la redacción original del artículo 16.5, es cierto, como sostiene la Resolución impugnada, que no existe un contrato específico entre MÉMORA y SERFUNLE en el que se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados por la actora.

No obstante, la obligación de satisfacer un canon de gestión por la actora a la empresa MÉMORA se encontraba prevista en la Memoria de aspectos técnicos, organizativos y económicos de la oferta (Anexo IV del escrito de demanda) presentada por Service Corporation International Spain, S.L. (anterior denominación de MÉMORA) en el concurso convocado por la Mancomunidad de Servicios Funerarios de León, San Andrés del Rabanedo y Villaquilambre para la selección de un socio accionista, a fin de constituir una empresa mixta encargada de la gestión de los servicios funerarios competencia de dicha Comunidad.

La oferta económica propuesta fue la siguiente

"- Suscripción del 49% del capital social mediante la aportación a esos efectos de 980.000.- euros.

- Abono de un canon de 6.100.000.- euros.

- Pago a la mancomunidad durante los cinco primeros años de un canon del 5% de la facturación de la Empresa y dicho canon será aumentado a un 6% sobre la facturación a partir del sexto año.

- Cobro por SCI SPAIN, S.L. de un canon de gestión del 10% de la facturación de la Empresa durante los cinco primeros años, cobrando a partir del sexto año un 12% de la facturación de la Empresa.

- Devolución a SCI SPAIN, S.L., en el momento de la liquidación de la Sociedad, del 49% de la reserva voluntaria constituida en la Sociedad con arreglo en lo dispuesto en el Art. 31.2 a) de los Estatutos Sociales".



En cuanto al canon de gestión, señala dicha oferta

" *Fee de Gestión de INTUR*

La incorporación de SERFUNLE al ámbito de gestión y asesoramiento del grupo INTUR y la participación de esta última en los órganos de gestión y administración de la sociedad, con los costes que todo ello conlleva, justifica el cobro por parte de este grupo de un Fee de Gestión a la Empresa Mixta.

El Fee de gestión establecido como parte de nuestra propuesta es una cantidad equivalente al 10% - para los cinco primeros años - y al 12% - para los siguientes, desde el sexto hasta el final de la concesión - de los de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa Mixta, excluido el IVA y los suplidos. A esta cantidad se le añadirá el IVA correspondiente que pueda devengarse con arreglo a las normas fiscales vigentes en el período de devengo del Fee correspondiente. El Fee de gestión a cobrar por INTUR queda limitado a la obtención de beneficios por parte de la Empresa Mixta.

Este Fee se cobrará trimestralmente en base a los ingresos brutos de cada periodo trimestral, dentro del mes siguiente a la finalización de cada período. Dichos periodos serán los trimestres naturales. En caso de que una vez devengados los Fees de gestión de un ejercicio completo y la Empresa Mixta incurra en un beneficio neto negativo, el Fee correspondiente al último trimestre se ajustará a la baja hasta reducir la pérdida a cero "

De este modo, con la aceptación de dicha propuesta por parte de la Mancomunidad convocante quedó reconocida la obligación contractual de SERFUNLE de abonar un canon de gestión MÉMORA. Así, se establece en la condición cuarta de la adjudicación del concurso como accionista de SERFUNLE, acordada por la Asamblea de Concejales de la Mancomunidad celebrada el 27 de marzo de 2003, como consta en la certificación de su Secretario, como documento unido a la escritura de constitución de SERFUNLE.

Asimismo, los servicios retribuidos con el canon de gestión y su utilidad se recogen en el Informe emitido por el Asesor Económico y el Gerente de la Mancomunidad sobre la oferta presentada por Service Corporation International Spain, el 18 de marzo de 2003, con carácter previo a la aceptación de la misma y adjudicación del concurso.

Se dice en dicho informe ("Aportación del Grupo INTUR a la creación de valor") que

" En este apartado de la Memoria el licitador pone de manifiesto, con detalle, las distintas áreas en las que la Empresa Mixta podrá beneficiarse de "know how" de aquél, al efecto de optimizar la gestión de la Empresa Mixta. Dichas áreas son las siguientes:

- a) Gestión comercial.*
- b) Gestión financiero-administrativa.*
- c) Gestión de inversiones.*
- d) Gestión de compras.*
- e) Gestión de impagados.*
- f) Compañías de seguros de decesos.*
- g) Instituciones bancarias.*
- h) Otros (relaciones con aseguradoras de otros riesgos, mantenimiento y limpieza, seguridad, control de calidad, etc.).*

En todas estas áreas la Empresa Mixta puede beneficiarse de condiciones favorables, derivadas principalmente del hecho de negociar como Grupo muchos de tales servicios, lo que redundará en mejores condiciones económicas para la Sociedad Mixta y en una mayor calidad en la prestación de los servicios para los Administrados.

A nuestro juicio, son estas sinergias las que justifican lo que el licitador denomina el "fee de gestión" -esto es, la tarifa de gestión- propuesto por el mismo, concepto éste que, por otra parte, está condicionado a la obtención de beneficios por la Sociedad Mixta, de manera que si ésta no obtuviese tales beneficios, el "fee de gestión" del licitador se vería disminuido en el importe de las pérdidas existentes .

Entendemos, en la línea ya expresada en anteriores ocasiones, que la asociación de la Mancomunidad con un Grupo de peso en el Sector, como es el Grupo INTUR -mediante SCI SPAIN, S,L- resulta indispensable para el desenvolvimiento futuro de la actividad de la Mancomunidad, a la vista de la evolución del Sector de Prestación de Servicios Funerarios desde que se produjo la liberalización de dichos servicios en el año 1997, cada día más difícil y problemática " .



En este sentido, en la abundante prueba documental adjuntada a la demanda se acredita la realización por MÉMORA de diversos servicios que redundan en beneficio de la recurrente, como la implantación de un sistema de gestión integral (ERP) en todas las empresas del Grupo (Anexo IX), gestión de la licencia para la construcción de un tanatorio en Boñar (Anexos X y XI), gestión de impagados de SERFUNLE (Anexo XII), e informes trimestrales de los ejercicios 2006 y 2007 de control de calidad del servicio (Anexo XIII).

En el Anexo VII se recogen además, escritos firmados por seis trabajadores de MÉMORA en los que declaran la realización, durante los años 2006 y 2007, de diversos trabajos en beneficio de SERFUNLE (informáticos, contables, administrativos, fiscales, financieros, auditorías, gestión de calidad, etc).

De lo expuesto resulta el cumplimiento de las condiciones exigidas por el artículo 16.5 del TRLIS (existencia de contrato -ejercicio 2006-, y utilidad de los gastos -ejercicios 2007-) para la deducción de los gastos cuestionados.

La admisión de la deducibilidad de estos gastos determina la nulidad de la sanción impuesta a la actora por falta de tipicidad.

TERCERO.- De conformidad con lo señalado, y sin necesidad de otros razonamientos, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto.

Por lo que se refiere a las costas, a tenor del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede la imposición a la Administración demandada, por haber sido estimadas la pretensiones de la parte actora.

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

FALLO

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la SERFUNLE S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas, promovidas contra los acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, y contra el acuerdo sancionador derivado de las liquidaciones, dictados con fecha 20 de septiembre de 2011, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León, anulando, por su disconformidad a Derecho, la citada decisión del TEAC, y dejando sin efecto tanto la liquidación como la sanción impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Con imposición de costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma. Ilmo. Sra. D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.