

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ091959

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA***Sentencia 3687/2023, de 14 de noviembre de 2023**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3673/2021***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas. Asesoramiento fiscal y contable. Servicios no personalísimos.** Afirma la Sala que en los ejercicios 2013 y 2014 en los que emite facturas por prestación de servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y contable y en los ejercicios 2015-2016 solo se factura la cesión de espacios y profesionales a terceros. A juicio de la Sala, resulta desconcertante que se considere que el socio es la pieza imprescindible y clave del negocio, sin la cual no podría funcionar sin considerar todos los elementos expuestos en la sentencia y no atribuyéndole otra parcela o faceta en la empresa como podría ser la comercial o de reconocimiento profesional dilatado, a primera vista que pudieran justificar la calificación de figura nuclear y central. La consideración de prestación «personalísima» carece de todo basamento y dirige toda la regularización a modo de mantra indubitado. Y puesta en duda por la actora con la aportación de datos fácticos de los que también ha podido ilustrarse la propia Inspección, el resultado no puede ser más que la estimación del recurso por indebido e improcedente alcance y extensión de la vinculación apreciada que conduce a la Inspección a una regularización cercana a «transparentar» la sociedad al negar toda participación a la socia profesional ni tampoco valorar la participación de terceros por virtud de contratos que no se han calificado como simulados. La Inspección efectivamente puede sostener que la prestación de servicios de asesoramiento contable y fiscal por la sociedad actora equivale a la del socio principal, en una especie de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pero negada tal afirmación por la sociedad y aportados elementos probatorios -parte de los cuales ya son conocidos por la Inspección, como requerimientos de información a terceros- debe la Inspección proporcionar aquellos otros que controviertan, en la naturalidad de las cosas, lo defendido por la sociedad en cuanto que la sociedad aúna medios personales y empresariales. La afirmación relativa a la caracterización de la participación del socio como sustancial y vital para el desarrollo del negocio requiere contraste probatorio con respecto a lo aportado por la sociedad en sede administrativa y nada se contiene en un no desdeñable extenso acuerdo de liquidación. Se impone en definitiva la estimación del motivo referido a la operación vinculada objeto del acta específica a tal cuestión, como la anulación del acuerdo de liquidación referido a la valoración a precio de mercado de la prestación de servicios entre socio-sociedad del Impuesto sobre sociedades, en los ejercicios regularizados, sin que proceda el análisis de los restantes motivos articulados en la demanda por tratarse de un vicio material que impacta en los restantes referidos a la valoración de la operación vinculada.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 16.

RD 634/2015 (Rgto IS), art. 17.

**PONENTE:***Doña María Abelleira Rodríguez.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

Don VIRGINIA MARIA DE FRANCISCO RAMOS

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

## SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA 3673/2021 (Sección 1653/2021)

Partes: AUDITEX S.L. C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

## SENTENCIA Nº 3687

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTA:

D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

MAGISTRADO/AS

D<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTED<sup>a</sup> VIRGINIA DE FRANCISCO RAMOS

En la ciudad de Barcelona, a catorce de noviembre de dos mil veintitrés.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 3673/2021 (Sección nº 1653/2021), interpuesto por AUDITEX S.L., representado por el Procurador D. JORGE RODRIGUEZ SIMON contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

**ANTECEDENTES DE HECHO.****Primero.**

- Por la representación procesal de Auditex S.L. se interpone en fecha de 14 de diciembre de 2021 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero, del TEARC contra 4 acuerdos de liquidación y sanción dictados por el Inspector Regional Adjunto en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013-2014-2015 y 2016.

**Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora 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, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día 18 de octubre de 2023 para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

**Tercero.**

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

### FUNDAMENTOS DE DERECHO.

#### Primero.

- Sobre el objeto del recurso.

Se recurre en este proceso la resolución de 7 de octubre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa números NUM000 y acumuladas, respecto de los acuerdos dictados por el Inspector General Adjunto, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, Agencia Estatal de Administración Tributaria, periodos 2013-2014-2015 y 2016.

Se expresa en los antecedentes de hecho de la resolución económico-administrativa impugnada la causa de la regularización:

#### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

...

#### Segundo.

El 13.5.19 la inspección extendió a la ahora reclamante las actas de disconformidad A02 núm. NUM001 (relativa a la corrección valorativa de la operación vinculada consistente en la prestación de servicios por Pedro Jesús a Auditex, SL) y núm. NUM002 (totalidad de elementos de la obligación tributaria).

Simultáneamente se desarrollaron actuaciones con las sociedades Consultants J.J. Gómez, SL y Gabinete Juan José Gómez y Asociados, SL, además de con las personas físicas Pedro Jesús y Delfina.

El 18.6.19 la jefa de la oficina técnica dictó sendos acuerdos de rectificación de las propuestas, señalando que: "El importe de los gastos deducibles ha sido obtenido conforme a los cálculos indicados anteriormente en el presente Acuerdo y difiere del Acta de referencia al corregir errores aritméticos. Igualmente ha variado el importe de los ingresos de la actividad tenidos en cuenta en 2015 y 2016 por los motivos ya señalados y en consecuencia los gastos considerados deducibles para la actividad profesional de estos dos ejercicios. En consecuencia, el valor de mercado obtenido también varía respecto del Acta de referencia".

En los acuerdos de rectificación se establecía que, de conformidad con el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 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 (RGAT), el obligado tributario disponía de un plazo de quince días para formular alegaciones.

El 10.7.19 presentó sendos escritos de esta naturaleza.

El 12.7.19 el inspector regional adjunto dictó acuerdos de liquidación, notificados el siguiente día 22.

#### Tercero.

Se hizo constar que Auditex SL está dada de alta en el epígrafe IAE 842 (servicios financieros y contables) y que Pedro Jesús, titular del 90% de su capital y administrador único, figura de alta en el epígrafe IAE 731 (abogados), habiendo declarado como local afecto a su actividad profesional el mismo domicilio que el de la sociedad. En el IS 13 y 14 percibió de ésta retribuciones como profesional y también, en los 4 ejercicios, en concepto de administrador.

Socio y sociedad están vinculados en virtud de lo establecido en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo (TRLIS), y en la actualidad en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). El socio prestó servicios profesionales a Auditex, SL, que se califican como personalísimos en tanto Pedro Jesús es su imagen y el principal profesional con el que cuenta para el desarrollo de la actividad, prestando servicios de naturaleza personal e insustituible.

La inspección valoró tales servicios por su valor normal de mercado y realizó los correspondientes ajustes que, para la sociedad, implicaron minorar la base imponible en el importe de las retribuciones calculadas, correspondiendo al socio, como contrapartida, imputar tales ingresos como rendimientos de su actividad.

Se verificó si se reunían los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS 04), actualmente recogidos en el artículo 18.6 LIS, para poder considerar que el valor convenido de los servicios coincidía con el normal de mercado.

De la comprobación resultó que Auditex, SL no cumplía con todas y cada una de las condiciones establecidas en la norma, por lo que no podía presumirse que el valor convenido por las partes coincidiera con el de mercado, resultando entonces necesario valorar los servicios prestados a valor de mercado.

Para determinar el método de fijación del mismo se efectuó el análisis de comparabilidad previsto en los artículos 16 RIS 04, y 17 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS 15), lo que conllevó el examen de las características de los servicios prestados, los activos utilizados en las prestaciones, las funciones realizadas por cada parte vinculada y los riesgos asumidos por éstas, además de las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias empresariales. A partir del análisis de comparabilidad la inspección concluyó que:

Pues bien, los elementos desarrollados nos llevan a concluir que pese a que la operatoria jurídica implica la prestación de servicios del Sr. Pedro Jesús a su sociedad y la posterior prestación de ésta a los clientes finales, desde un punto de vista económico (punto de vista que es el que hay que tener en cuenta para valorar a mercado las operaciones), lo que tenemos aquí es que las funciones típicas del objeto social, prestación de servicios de auditoría, contables y fiscales, son realizadas de forma personal y directa por el Sr. Pedro Jesús, en tanto que la sociedad carece de medios para prestar dichos servicios. A los meros efectos de la valoración de las operaciones, ésta es la realidad económica a la que debemos atender, con independencia de que la forma jurídica sea legítimamente otra.

El método que la inspección consideró más adecuado para determinar el valor de mercado fue el "precio libre comparable" previsto en el artículo 16.4.a) TRLIS y 18.4.a) LIS. Dado que las operaciones socio-sociedad y sociedad-clientes son idénticas, el precio de las operaciones socio-sociedad también debe ser idéntico al precio de las operaciones sociedad-clientes. El valor de mercado se determina por diferencia entre el importe de los ingresos derivados de la prestación de los servicios analizados y los gastos fiscalmente deducibles, a excepción de las retribuciones satisfechas al Pedro Jesús (tanto las contabilizadas como retribuciones profesionales como la "retribución al administrador", que se califica de retribución oculta al socio). Dicha diferencia tiene para el socio la consideración de rendimiento de su actividad, en tanto que para la sociedad se califica como un mayor gasto deducible.

Dado que la participación del socio en la sociedad es del 90%, la parte del mayor valor de mercado calculado que no se corresponde con dicha participación se considera un ingreso para la entidad.

#### **Cuarto.**

Por otra parte, la inspección eliminó en el IS 16 la deducción como gasto de una sanción (MOD.069 ICAC), que a tenor del artículo 15.c) LIS no tiene carácter deducible.

#### **Quinto.**

Contra la liquidación dimanante del acta A02 núm. NUM002 interpuso la actora el 31.7.19 la reclamación núm. NUM000, de la que posteriormente fueron desglosadas las núms. NUM003 (IS 14), NUM004 (IS 15) y NUM005 (IS 16), quedando fijado el objeto de la núm. NUM006 en el IS 13. Contra la derivada del acta A02 núm. NUM001 formalizó el mismo día la reclamación núm. NUM007, de la que más tarde se desglosaron las núms. NUM008 (IS 14), NUM009 (IS 15) y NUM010 (IS 16), quedando fijado el objeto de la núm. NUM007 en el IS 13.

#### **Sexto.**

A resultas de los expedientes incoados el inspector regional adjunto, en fecha 11.10.19, dictó sendos acuerdos de imposición de sanción. Consideró que en el IS 14, 15 y 16 la sociedad había incurrido en el presupuesto de hecho definido como infracción en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), calificada en cada caso como leve, en la medida en que había dejado de ingresar la cuantía correcta que debiera resultar de la correcta autoliquidación del IS. En cuanto a la valoración del elemento subjetivo se decía, tras la correspondiente exposición teórica, que:

En el presente caso, la cuota dejada de ingresar proviene del ajuste primario derivado de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas. Señalar que el mismo es consecuencia de la falta de valoración adecuada de los servicios prestados por Pedro Jesús al obligado, lo que evidencia una conducta culpable de las partes, pues de haber puesto un adecuado nivel de atención en la valoración de dichos servicios se hubiese podido prever y evitar el resultado dañoso objeto de regularización.

En este sentido el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 1ª) en la Sentencia núm. 1052/2011 de 13 diciembre, establece:

"Lo decisivo, a la hora de establecer el carácter sancionable de la conducta objeto de infracción, estriba en su evitabilidad. Puesto que toda acción negligente, título de imputación suficiente, equivale a un error del sujeto sobre los presupuestos o límites de su actuar, convendremos en que un error evitable es aquel que se hubiera evitado mediante un adecuado nivel de atención o información del sujeto que lo comete, en contraposición al error inevitable del que no puede escaparse aun empleando el cuidado exigible a un obligado tributario normalmente diligente. En definitiva, actúa imprudentemente quien infringe el deber de cuidado que le compete personalmente y pudo prever y evitar el resultado dañoso."

Igualmente se aprecia culpa en la deducción por parte del obligado tributario de la sanción del ICAC de 300,51 euros en el ejercicio 2016. La ley del impuesto, en el art. 15 c), expresamente tipifica como no deducibles las sanciones administrativas, con lo que no cabe ninguna duda de que el obligado no podía deducirse dicho importe y aún así lo incluyó en su declaración con el único fin de minorar la base imponible. Lo anterior refleja una total inobservancia de la norma por parte del obligado que con su conducta muestra que no actuó con la diligencia que le era exigible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no habiendo lugar a interpretación alguna.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha improcedente conducta como culpable, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario. La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.

## **Séptimo.**

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que Auditex, SL hubiera accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entendió que las notificaciones de los acuerdos sancionadores fueron rechazadas con fecha 25.10.19, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

## **Octavo.**

Contra el acuerdo sancionador derivado del acta A02 núm. NUM002 interpuso la actora el 30.11.19 la reclamación núm. NUM011, de la que posteriormente fueron desglosadas las núms. NUM012 (sanción IS 14), NUM013 (sanción IS 15) y NUM014 (sanción IS 16), quedando fijado el objeto de la núm. NUM011 en la sanción del IS 13. Contra la dimanante del acta A02 núm. NUM001 formalizó el mismo día la reclamación núm. NUM015, de la que más tarde se desglosaron las núms. NUM016 (sanción IS 14), NUM017 (sanción IS 15) y NUM018 (sanción IS 16), quedando fijado el objeto de la núm. NUM015 en la sanción del IS 13.

## **Noveno.**

El 22.2.21 presentó la actora un escrito de alegaciones, señalando que:

La oficina técnica no motivó adecuadamente la rectificación de la propuesta de liquidación. Ante el acuerdo de rectificación se formularon alegaciones, que no han sido debidamente contestadas, por lo que se ignora de esta forma la debida contra\_argumentación de cualquier procedimiento, generando indefensión.

Se acudió improcedentemente a la rectificación de la propuesta de liquidación, pues no hay base normativa para ello; en realidad se debió acordar la ampliación de las actuaciones. No se hizo porque el plazo máximo de duración de éstas estaba en riesgo, misma razón por la que indebidamente se negó la única ampliación de plazo que la interesada había solicitado en todo el procedimiento. En consecuencia, debe dictarse resolución por la que se ordene la retroacción de actuaciones, ordenando la ampliación de actuaciones para realizar aquello que se quiso solucionar por la vía de la mera rectificación de la propuesta, con aplicación de oficio, en su caso, de la prescripción del derecho a liquidar que concurra.

En segundo lugar, mantiene que Auditex, SL tuvo por actividad para 2013 y 2014 la prestación de servicios de asesoramiento fiscal y contable, no de auditoría, de algunos clientes a los que con anterioridad se les había prestado el servicio de auditoría de cuentas, habiendo cedido su cartera de clientes para la actividad de auditoría de cuentas a Pleta Auditores, SL, según se deduce del contrato de cesión de la cartera de clientes de auditoría de 2006. Y se hizo así para que los clientes de auditoría cedidos observasen que Auditex, SL seguía velando por sus intereses. En 2015 y 2016 las únicas facturas emitidas por Auditex lo fueron a Pleta Auditores, SL, por el precio de la cesión de la cartera de clientes, a un abogado no vinculado la cesión de una parte del espacio de oficina y a la empresa vinculada Consultants Gómez, SL la cesión de mobiliario y archivos. La inspección ha mutado a su antojo

la naturaleza de los rendimientos obtenidos por Auditex, SL, que eran por la cesión de cartera y los ha considerado como de actividad profesional.

No es admisible que existiendo una cesión de su cartera de clientes de auditoría a Pleta Auditores, SL, se afirme sin fundamento alguno que el servicio se viene prestando por el Sr. Pedro Jesús. Se ha probado efectivamente que hay un contrato de cesión de la actividad de auditoría. Tampoco es admisible que una vez acreditada la concurrencia de unos medios personales y materiales para la realización de la actividad residual de asesoría fiscal y contable, la inspección se limite a afirmar que la sociedad carece de infraestructura, sin más, sin ninguna labor indagatoria al respecto. Delfina se encargaba del asesoramiento fiscal y contable de los clientes a los que facturaba Auditex, SL y que tenían contratado dicho servicio. Igualmente, actuaba en el control de los informes de auditoría y la firma como auditor de cuentas de Pescados Videla, SA.

La facturación de los trabajos de auditoría la emitió Auditex, S.L. pero los servicios fueron ejecutados por Pleta Auditores. Delfina obtuvo lógicamente una retribución acorde con la facturación de la sociedad por asesoría fiscal y contable, y no está justificado en absoluto que la inspección minusvalore y desmerezca, sin más y sin ninguna justificación, su desempeño profesional en la sociedad para concluir con meras conjeturas que la sociedad no puede prestar sus servicios si no es con el concurso de Pedro Jesús. La intervención de éste era el de relaciones públicas con la clientela.

La inspección no ha realizado en realidad el análisis de comparabilidad previsto en los artículos 16 y 17 de los respectivos Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades vigentes en 2013-2014 y en 2015-2016. No se ha valorado el servicio que ha prestado el socio mayoritario porque en realidad no se sabe qué servicio ha prestado. La inspección afirma que participa directamente en los servicios prestados a los clientes, pero lo hace sin prueba alguna. Por el contrario, se ha probado que el servicio es asumido por Delfina, sin que figure la intervención del socio mayoritario. Es evidente que Pedro Jesús no es ajeno a su sociedad, pero su servicio no es sustancialmente el mismo que la sociedad presta a sus clientes. La inspección no ha probado en absoluto esa identidad sustancial, por lo que se ha aplicado una valoración de la operación vinculada sin realizarse una comprobación de los servicios, sin acreditarse la identidad. En suma, no se ha realizado correctamente el preceptivo análisis de comparabilidad y, en consecuencia, no puede estimarse correcto el comparable empleado.

Los acuerdos de imposición de sanción adolecen de grandes carencias e imperfecciones jurídicas, de cuya apreciación tiene que resultar forzosamente la anulación de las sanciones impuestas. Incumplen los requisitos mínimos de motivación de la concurrencia de culpabilidad que la jurisprudencia exige. Ello afecta al corazón de la infracción e imposibilita que, con la ley en la mano, las sanciones impuestas puedan estimarse ajustadas a derecho.

## Segundo.

- Decisión del TEARC

Las cuestiones que el TEARC resuelve son las siguientes:

1) Sobre la vulneración procedimental padecida en cuanto a la denegación de la ampliación de plazo solicitada para formular alegaciones a la rectificación de la propuesta de liquidación. Indefensión por falta de contestación debida a su solicitud. Art. 188.3 RGAT. No concurre ninguna vulneración determinante de indefensión. Se le dio plazo de alegaciones como así ejercitó y solo alega una inadecuada respuesta, entendiendo que, ante sus alegaciones sobre la necesidad de una ampliación, la Inspección no las desvirtuó adecuadamente y debió haber optado por la ampliación. La rectificación se basa en errores materiales y aritméticos en el cálculo de los ajustes por operaciones vinculadas, lo que se integra en el supuesto del art. 188.3 RGAT. El Inspector Jefe ostenta la potestad de rectificar la propuesta del actuario al dictar la resolución definitiva, sin que en este caso quedase justificado que la rectificación hubiera ocasionado real y materialmente indefensión alguna a la sociedad, al haber tenido la posibilidad de alegar en contra de la misma lo que estimara procedente. El acta de disconformidad no tiene efectos vinculantes para el Inspector jefe, por tratarse de una propuesta de resolución sin que el obligado tributario tenga derecho a que se mantenga invariado su contenido. Nada impide que en el momento de resolver el Inspector Jefe acuerde la rectificación de la propuesta contenida en el acta si considera que en ella existe error en la apreciación de los hechos o la indebida aplicación de las normas jurídicas sin necesidad de acordar diligencias para mejor proveer, tal y como establece el art. 188.3 RGAT, si bien otorgando un trámite de alegaciones al obligado tributario. Además, las alegaciones fueron contestadas en los acuerdos de liquidación atendiendo a los numerosos puntos expresados por la actora. Incluso aunque ello no hubiera sido así, y se hubiera quedado algún extremo pendiente de un examen particularizado, el silencio podría haberse interpretado razonablemente como una desestimación tácita.

2) Operaciones vinculadas entre la prestación de servicios de asesoría fiscal y contable del socio Sr. Pedro Jesús y Auditex SL. Art. 16 TRLIS y 18 LIS que determinan que estas operaciones deberán valorarse a precio normal de mercado, que ha de prevalecer sobre los precios y condiciones convenidas por las partes. Para esa labor será necesario lo que se conoce como análisis de comparabilidad, del que se deducirá el precio de mercado a partir de

elementos de contraste o comparación tomados de otras empresas u operaciones que cumplan con los requisitos del art. 16 TRLIS. Carga probatoria que debe asumir el contribuyente consistente en la elaboración de la documentación a que se refiere el art. 16.2 TRLIS (actualidad 18.3 LIS), el cual a partir de la Reforma por Ley 36/2006 debe valorar sus operaciones vinculadas a valor de mercado y no puede situarse como ajeno a cualquier carga probatoria, sino que le corresponde la iniciativa y prueba en este material. En este caso se comprobó que no concurrían los requisitos para poder considerar que el valor convenido de las prestaciones entre las partes coincidía con el valor de mercado (normas de salvaguarda o "puertos seguros"). Viene acreditado que en 2013 y 2014 Auditex facturó directamente a sus clientes por sus servicios de auditoría. Esto es, a pear del contrato con Pleta Auditores SL (de 13.11.2006) las facturas aportadas constan emitidas directamente a los clientes del obligado, que son los que figuran en el anexo del citado contrato de cesión de negocio y por el que constan facturas emitidas a Pleta auditores en 2015 y 2016. También consta que la Sra. Delfina percibe 2.520 eurs anuales y ello no se correspondería con los servicios de auditoría que se manifiesta que presta a la sociedad. Así, se pone de relieve que el trabajo personal del socio Pedro Jesús es el valor del servicio que Auditex SL, factura a sus clientes, por cuanto existe una confusión material entre la actividad de la mercantil y los servicios que presta el socio. El restante personal no podía prestar los servicios de esas características e importancia. La sociedad carece de la infraestructura necesaria para aportar por sí algún valor añadido y no podía prestar con sus propios medios los servicios de auditoría y asesoramiento contable y fiscal.

3) Los servicios que prestaba la sociedad Auditex S.L. solo se podían prestar por determinados profesionales con conocimientos y formación y titulación determinada. La persona de Pedro Jesús era necesaria para que los servicios llegaran a buen fin y de hecho proporcionaba con su nombre la imagen identificativa de la sociedad hacia los clientes. La sociedad no aportaba valor añadido al trabajo personalísimo realizado por la persona física, pues se limitaba a facturar a terceros independientes los servicios prestados para ellos por el socio (90% del capital social) y administrador único. Es esencial la aportación del socio a la actividad de la sociedad, situación que no resulta comparable a la de un mero empleado que se limita a aportar su trabajo en el marco de una organización y de unos medios materiales.

4) Forma de valoración de los servicios entre socio y sociedad, dado que no resulta aplicable la cláusula de salvaguarda: método del precio libre comparable. El servicio de asesoramiento fiscal y contable prestado por Auditex S.L a sus clientes es, esencialmente el mismo que Pedro Jesús le proporciona a ella y, resulta así que el precio pagado por los terceros a la mercantil sería un comparable muy cercano para determinar el valor del servicio prestado al Sr. Pedro Jesús. Es un método adecuado. No se puede limitar a negar la utilización del método por parte del obligado, sino que ha de aportar una prueba rigurosa del valor de mercado. La crítica al análisis de comparabilidad no puede reducirse a una mera enunciación de diferencias concurrentes entre el caso objeto de valoración y el caso comparable, pues las diferencias existirán ya que se trata de operaciones comparables y no idénticas.

5) Sanciones. Concorre el elemento objetivo del tipo infractor, art. 191 LGT. Y en cuanto al elemento subjetivo -dolosos o culposos en cualquier grado de negligencia- hay que señalar que la conducta sancionada supuso no valorar a precio de mercado las operaciones vinculadas llevadas a cabo por la sociedad y el socio. Los rendimientos declarados por la sociedad como retribuciones del socio quedan bastante lejos e infravalorados respecto del valor de mercado regularizado por este motivo, a lo que se ha de añadir la condición de administrador único del socio respecto de la sociedad, de forma que la conducta no puede calificarse de razonable ni diligente.

### Tercero.

- Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamenta n.

1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que "...se anule la resolución del TEAR, así como los actos administrativos de los que trae causa."

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria básicamente en que se ignora la realidad empresarial de la actividad desarrollada por la sociedad, así como el contenido real de las funciones desarrolladas por el Sr. Pedro Jesús para la sociedad. Los argumentos son los siguientes:

Primera. - Vulneración de los derechos del obligado tributario y del principio de buena administración al denegar injustificadamente la solicitud de ampliación del plazo de presentación de alegaciones con ocasión de la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en las actas.

Segunda. - La regularización de las operaciones vinculadas se fundamenta en un análisis funcional erróneo y realiza una incorrecta selección del comparable empleado en la valoración.

### Tercero.

- Imprudencia de la sanción por defectuosa e insuficiente motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se "... desestime el recurso contencioso-administrativo con expresa condena en costas al Actor".

La Abogacía del Estado mantiene que:

-Conformidad de la resolución recurrida. Todas las cuestiones que aquí plantea han sido contestadas por el TEARC de forma expresa.

-Sobre la pretendida indefensión por el trámite procedimental alegado por la actora. Ya contestada en la resolución impugnada. La actora tuvo oportunidad de formular trámite de alegaciones y así lo hizo. Cosa distinta es que se le denegara la ampliación, pero ello no desemboca en indefensión. Estamos ante una potestad discrecional de la Administración que ha sido aplicada con pleno respeto al principio de proporcionalidad. Se le contesto por la Inspección y ha de considerarse justificada la respuesta. El criterio de la Inspección era razonable. Plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

-Sobre la corrección valorativa de las operaciones vinculadas. No se niega la existencia de vinculación entre el socio mayoritario y la sociedad. Por mucho que la asesoría pueda tener ciertos medios personales y materiales como las trabajadoras y las aplicaciones correspondientes a los servicios de asesoría, ello no obsta a que la captación de clientes se realice en virtud del buen nombre del socio principal. Por dicho buen nombre, es a él a quien se debe imputar la cartera de clientes, el mantenimiento de las relaciones con los mismos, así como la supervisión de la buena marcha del trabajo. En consecuencia, si el Sr. Pedro Jesús dejase de prestar los servicios, la cartera de clientes migraría a otras asesorías. Y ello es lo que ha sucedido a partir del año 2015, por cuanto se finaliza la prestación de servicios por Gabinete y se reduce su actividad a la puesta a disposición de los medios en favor de otras sociedades con la misma estructura que Gabinete. Todas las sociedades regularizadas tenían la misma distribución, es decir, el socio principal es el Sr. Pedro Jesús y tienen todos procedimientos inspectores abiertos. Carácter relevante de la figura del Sr. Pedro Jesús. Es el que aporta mayor valor añadido a la sociedad en sí. La sociedad no aporta un valor añadido a la prestación de servicios por parte del socio principal, siendo la misma un instrumento que le permite minorar el importe de la tributación que correspondería a la persona física si realizase los servicios directamente. Los servicios se prestan de forma personal por el socio mayoritario; es una evidencia, un hecho objetivo. Las operaciones son reales y se corresponden con servicios prestados de forma efectiva pero que de forma incorrecta se ha radicado a efectos tributarios en sede sociedad, en lugar de radicarlos en el socio que los presta. Estamos ante una situación que debe ser corregida. Escasas retribuciones por parte del socio mayoritario, imagen de la compañía. El hecho de la jubilación del Sr. Pedro Jesús no empecé el procedimiento inspector que aquí se revisa.

-Corrección de la elección del método del precio libre comparable puesto que dichos servicios son sustancialmente los mismos que la persona física vinculada presta a la sociedad.

-Procedencia de la sanción impuesta. La Inspección ha analizado la conducta del contribuyente en relación con los motivos que generaron la regularización de la cual deriva el ilícito tributario y ha apreciado en su comportamiento la existencia de , cuando menos, negligencia, dejando constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión. El acuerdo tipifica debidamente la infracción cometida así como se aluden a los motivos por los que se considera tal circunstancia incurso en culpabilidad sancionable.

### Tercero.

- Decisión de la Sala. Valoración de la operación vinculada entre socio y sociedad. Estimar el motivo.

Previa. Por razones de método procedería iniciar el debate por las cuestiones procedimentales articuladas por la parte actora en su demanda pero en atención a la pretensión específica que se solicita por la actora - retroacción para la respuesta motivada a su petición- supondría, en general y hipotético resultado favorable, un reconocimiento al procedimiento de resultado incierto por motivos de fondo, por lo que conviene alterar los motivos de impugnación, y se analizará en primer lugar si procedía la regularización por operaciones vinculadas entre el socio principal Sr. Pedro Jesús y Auditex S.L. En caso de estimarse esta cuestión ya no procedería el análisis de las cuestiones procedimentales al dispensar una tutela plena a lo que constituye el motivo principal del recurso.

Un enfoque de la verdadera controversia hace situar al Tribunal sentenciador en el nudo gordiano del asunto, cual es la procedencia de atribuir al socio principal el carácter personalísimo y trasladar a éste la verdadera actividad profesional de asesoramiento fiscal y contable desarrollada por Auditex S.L en los ejercicios 2013 a 2016.

I/Sobre la regularización practicada por operaciones vinculadas entre el socio profesional Sr. Pedro Jesús y la mercantil Auditex SL.

Se han regularizado en aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas los servicios profesionales prestados por el socio D. Pedro Jesús a la sociedad Auditex SL, considerando que se trata de servicios personalísimos del mismo, así como que la sociedad no aporta valor pues la función del socio es auténticamente



esencial y determinante. Se procede a valorar dichos servicios y a realizar los correspondientes ajustes que, desde el punto de vista del obligado, suponen minorar la base imponible, como mayor gasto deducible, en el importe de las retribuciones calculadas que han de ser satisfechas al socio, al que, como contrapartida, corresponde imputarle como rendimientos de su actividad tales ingresos, calculado por el método del precio libre comparable. Asimismo, la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido en la parte que no se corresponde a la participación del socio (10% del capital social), se le ha imputado como renta a la sociedad.

II/Sobre la existencia de vinculación entre las partes; socio Pedro Jesús y Auditex S.L. No discutible ni discutida. Ausencia de los requisitos que permitan el funcionamiento de las cláusulas de salvaguarda y "puerto seguro" que habilitan para la valoración a precio de mercado la prestación de servicios socio-sociedad.

1. Según el acuerdo de liquidación en sede de valoración a precio de mercado de la prestación de servicios entre el socio y la sociedad aquí actuante, se describe el siguiente escenario relacional (la negrita es nuestra):

En el presente caso, como se expuso en los antecedentes de hecho, Pedro Jesús ostenta un porcentaje de participación en la sociedad del 90% en los ejercicios comprobados por lo que resulta acreditada la existencia de vinculación entre la persona física y la sociedad por el hecho de que la participación del socio es igual o superior al 5 por ciento para los ejercicios 2013 y 2014, y la participación del socio es igual o superior al 25 por ciento para los ejercicios 2015 y 2016. Así, la circunstancia determinante de la vinculación es la condición de socio. Además, Pedro Jesús es administrador único de la sociedad. Por lo tanto, es indudable la vinculación entre la persona física, D. Pedro Jesús y la persona jurídica AUDITEX, S.L., por incurrir en los supuestos contemplados en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 16 de la TRLIS, (letras a) y b) del apartado 2 del artículo 18 de la LIS).

En consecuencia, concurren los presupuestos exigidos por el artículo 16 del TRLIS y 18 de la LIS para que las operaciones realizadas entre el Sr. Pedro Jesús y AUDITEX, SL se valoren por su valor normal de mercado y para que la Administración tributaria compruebe que efectivamente así se hayan valorado y efectúe, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.

En concreto, la operación vinculada objeto de comprobación consiste en la prestación de servicios de auditoría, asesoría fiscal y contable por la persona física D. Pedro Jesús a la sociedad AUDITEX, S.L. Se trata, por tanto, de servicios de naturaleza personal e insustituibles, "intuitu personae", siendo el Sr. Pedro Jesús la imagen y el principal profesional con el que cuenta para el desarrollo de la actividad.

Como se expuso en los hechos, AUDITEX, S.L. satisface una retribución a Pedro Jesús como profesional en los ejercicios 2013 y 2014, no así en 2015 y 2016. " (pag. 41 EA Acuerdo NUM001)

Hay que destacar también (la negrita es nuestra):

"Constitución de la sociedad

La entidad AUDITEX, S.L., con NIF: B58722166 se constituyó por escritura pública otorgada por D. Manuel, de fecha 1 de junio de 1988.

Capital social

El capital social inicial estaba constituido por 500 participaciones, numeradas de la NUM021 a la NUM022, serie A. Dichas participaciones fueron suscritas por Don Pedro Jesús ( NUM019), de la NUM021 a la NUM023, por D. Narciso ( NUM020), de la NUM024 a la NUM025 y de la NUM026 a la NUM022 por D. Basilio ( NUM027).

Posteriormente se reduce el capital en 150 participaciones, las numeradas de la NUM024 a la NUM022, en escritura pública de fecha 4 de diciembre de 1996, quedando como único socio Don Pedro Jesús. En este momento el capital queda por un importe de 4.207,08 euros (700.000 pesetas).

Con fecha 23 de diciembre de 2002 se amplía el capital en 100 participaciones numeradas de la NUM024 a la NUM028, serie A, suscritas por Don Pedro Jesús.

Posteriormente, en otra ampliación de capital, D<sup>a</sup> Delfina, con NIF: NUM029, adquiere 49 participaciones, numeradas de la NUM030 a la NUM031.

...

Representación

El administrador único designado por plazo indefinido en escritura pública de nombramiento de cargos de fecha 4 de noviembre de 2012... es D. Pedro Jesús.

Domicilio fiscal y social

El domicilio social de la sociedad se estableció inicialmente en Barcelona, Balmés, nº 200, 5<sup>a</sup> 4<sup>a</sup>. En la actualidad el domicilio social y fiscal de AUDITEX, S.L es Calle Travessera de Gracia, nº 43, 2<sup>o</sup> 1<sup>a</sup> de Barcelona.

...

El objeto social determinado en los estatutos de la sociedad adjuntos a la escritura de constitución es el siguiente:

"ARTICULO 2.- La Sociedad tiene por objeto la prestación de servicios de auditoría de cuentas, asesoramiento contable, asesoramiento fiscal, organización administrativa de empresas, valoraciones de empresas, estudios económicos y financieros, peritaciones".

La sociedad se encuentra dada de alta en el epígrafe 842 del IAE "Servicios Financieros y Contables".

Esta última precisión es importante, como se verá, a la hora de analizar la participación y relevancia de la socia profesional Sra. Delfina en el desarrollo de su actividad en la empresa en su condición de abogada y auditora.

La situación específica de Auditex SL en relación con Gabinete y Consultants se muestra en el acuerdo de liquidación por corrección valorativa, de la siguiente forma:

"Señalar aquí que, del análisis de las facturas aportadas se aprecia que en los ejercicios 2013 y 2014 AUDITEX facturó directamente a sus clientes por los servicios de auditoría y otros prestados. En 2015 y 2016 existen facturas emitidas a PLETA de acuerdo con el contrato de cesión de negocio al que se hará referencia posteriormente.

Además, en los ejercicios 2015 y 2016 la mayoría de las facturas constan emitidas a Narciso ( NUM020) en concepto de "Cesión de espacio y utilización de sala de juntas" y a Consultant JJ Gómez S.L en concepto de "Cesión de mobiliario y archivos" (pág 6 acuerdo liquidación NUM001).

Los ingresos de Auditex SL en los 4 ejercicios regularizados son:

2. El marco normativo que sustenta la valoración a precios de mercado las prestaciones de servicios entre sujetos vinculados es el siguiente:

- El artículo 16 del RDL 4/2004 en los ejercicios aplicables por razones temporales dispone, en lo que interesa:

" 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.

[...]

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.

[...]

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 ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

[...]

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.

[...]

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."

- El artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone en igual sentido que se considerarán personas o entidades vinculadas, entre otras, las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento.

- En desarrollo de lo anterior, el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004, de 30 de julio) y con posterioridad artículos 17 y siguientes del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

- En el caso que examinamos, no se discute que desde su constitución Auditex SL ostenta como socio mayoritario y principal el Sr. Pedro Jesús, titular del 90% las participaciones de la sociedad -en los ejercicios regularizados - y es el administrador único, por lo que existe la vinculación a que se refieren los preceptos y en consecuencia, las operaciones realizadas entre el socio y la Sociedad han de valorarse por su valor normal de mercado, al no concurrir las cláusulas de salvaguarda o puerto seguro que permitirían considerar como precio de mercado los precios convenidos entre partes.

III/Sobre el alcance de la regularización por operaciones vinculadas: la consideración de los servicios prestados por Pedro Jesús a Auditex S.L.

1. Hemos dicho que la sociedad se dedica al asesoramiento fiscal y contable contando con dos socios profesionales con una participación en su capital social de 90%-10% en los ejercicios regularizados. También que existe discusión en cuanto a quien desarrolla los servicios de asesoramiento contable fiscal en los ejercicios 2013-2014 y qué ocurre en los ejercicios 2015-2016 cuando solo se factura por la cesión de espacios a Consultants y a un Letrado. La Inspección considera que en los ejercicios 2013-2014 quien presta los servicios de auditoría y asesoramiento contable y fiscal es el emisor de las facturas y no Pleta Auditores con quien existía un contrato de cesión de negocio de auditoría desde 13.11.2006. Es lo cierto que no se llega a calificar este contrato como simulado en ese aspecto ni tampoco consta requerimiento alguno a Pleta Auditores ni a los clientes de Auditex SL para investigar quien presta los servicios de auditoría o si efectivamente se produjo la cesión y cuando a Pleta de los servicios de auditoría.

Partiendo lo anterior, la Inspección considera que la prestación del Sr. Pedro Jesús es de carácter personalísimo, sustancial e insustituible. Queda también acreditado que el Sr. Pedro Jesús. es abogado y consta dado de alta en el epígrafe 731 "Abogados", mientras que la Sra. Delfina es abogada y auditora, habiendo desarrollado anteriormente estas últimas funciones. La Sra. Delfina ostenta poderes generales de la sociedad para cualquier actuación en el tráfico jurídico y mercantil sin restricciones de la sociedad. A pesar de lo que consta en el contrato con Pleta de 13.11.2006 no consta titulación del Sr. Pedro Jesús como auditor ni formación como contable o asesor fiscal.

2. Es necesario introducir aquí referencia a las reglas de la carga de la prueba y a sus efectos en relación a lo que sí resulta acreditado por cualquier medio y a lo que no y quien debió hacerlo. Y ello, por lo que a continuación basará la decisión judicial.

En relación con la carga de la prueba ya desde antiguo el TS en su sentencia, Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, y se remitía a lo previsto al entonces vigente art. 1214 y ss del Código Civil. La singularidad en el ámbito contencioso deriva del elemento estructural de la existencia de un expediente administrativo que fundamenta la decisión, a diferencia del ámbito civil que analiza controversias entre particulares. Todo lo anterior también ha sufrido una evolución sustancial a partir del año 2018 cuando se podían aportar nuevas pruebas ya en la vía judicial de revisión del acto administrativo. Pero, lo cierto es que la carga de la prueba adquiere relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

También nos habrá de resultar de interés, en este punto, la más reciente STS 96/2020, de 29 de enero, que, en otra regularización por otras cuestiones, realiza un clarificador entendimiento de cómo ha de funcionar el reparto de exigencias probatorias (la negrita es nuestra):

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumirla carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Asimismo, la carga de la prueba exigible al obligado tributario tiene que ponderarse con arreglo a pautas de proporcionalidad que eviten tanto el formalismo enervante como una prueba de imposible realización o llamada "prueba diabólica".

3. La actora en su demanda discute intensamente la calificación de "prestación personalísima" en la sociedad de la del socio mayoritario, Sr. Pedro Jesús, negando virtualidad prestacional alguna a la otra socia Sra. Delfina, quien ostenta la titulación correspondiente a las funciones de auditoría. Y reduciendo la consideración de ésta a la de mera estructura administrativa de apoyo al negocio. El acuerdo de liquidación justifica la anterior conclusión de la siguiente forma (la negrita es nuestra):

#### "1. Características de los servicios prestados.

Los servicios que deben ser valorados son aquellos en los que interviene personalmente el socio Pedro Jesús. Como se ha señalado anteriormente, el socio participa directamente en los servicios que el obligado tributario factura a sus clientes.

Las operaciones vinculadas aquí analizadas se refieren exclusivamente a las prestaciones de servicios que el Sr. Pedro Jesús realiza a AUDITEX, SL.

En el presente caso estamos indubitadamente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo puesto que lo trascendental del servicio radica en los conocimientos del socio. El Sr. Pedro Jesús no sólo interviene en su prestación, aunque circunstancialmente pudieran concurrir otras personas, sino que en muchas ocasiones se trata de servicios que solamente puede prestar el mismo y no terceras personas. En este sentido, se trata de una actividad en la cual los clientes contratan un servicio basándose en la confianza depositada en la pericia del profesional que lo presta, en los conocimientos de Sr. Pedro Jesús.

En resumen, los servicios que el Sr. Pedro Jesús presta a AUDITEX SL, por tanto, son los mismos que la sociedad factura a terceros clientes: Servicios de auditoría, asesoría contable y fiscal.

#### 2. Análisis funcional.

El análisis funcional requiere examinar los activos utilizados en estas prestaciones, las funciones realizadas por cada parte vinculada y los riesgos asumidos por las mismas.

##### 2.1- Activos.

En cuanto a los activos utilizados por las partes, en el caso de AUDITEX, SL, la sociedad dispone como se ha dicho de:

- Medios personales, a través de los servicios de sus socios en la prestación de servicios profesionales concretos.

- Medios materiales. El obligado tributario cuenta con el local donde desarrolla su actividad, así como emplea diversos elementos de inmovilizado, tales como equipo informático y mobiliario del despacho.

Por otro lado, el Sr. Pedro Jesús aporta sus conocimientos profesionales en materia contable y fiscal, siendo este intangible consiste en los conocimientos profesionales del Sr. Pedro Jesús, el activo inmaterial utilizado más relevante para la obtención de los ingresos y en el que se basa la principal facturación de la sociedad. Estos activos intangibles son los elementos que dan sentido al negocio y, por lo tanto, quienes merecen la mayor retribución.

En definitiva, la empresa no dispone de unos activos materiales o inmateriales que comporten una estructura económica que posibilite la captación de clientes y/o que de su conjugación en el seno de un proceso productivo surja un producto/servicio diferenciado y suponga la base de los ingresos de explotación obtenidos, sino que son los conocimientos profesionales del propio socio los elementos imprescindibles para el desarrollo del negocio.

## 2.2- Funciones.

En el caso que nos ocupa, es función personalísima e intransferible del Sr. Pedro Jesús la prestación de los servicios de auditoría facturados y otros de asesoramiento contable y fiscal, nadie puede hacerlo por él. Si no fuese por el Sr. Pedro Jesús, la sociedad AUDITEX, SL no podría prestar los mismos servicios a sus clientes en tanto que es la experiencia y reputación de Pedro Jesús lo que le permite prestar servicios de las características de los prestados. Recordar que la entidad solo cuenta para la prestación de estos servicios además de con Pedro Jesús, con la otra socia, Delfina, siendo el resto del personal administrativo y de limpieza y subcontratando los servicios especializados de otros profesionales cuando así se requiere. Especialmente representativo es que, en el contrato con PLETA, se mencione continuamente a Pedro Jesús, haciéndole extensible a éste las condiciones y las cláusulas señaladas a AUDITEX, como si de la misma persona se tratara, lo que evidencia que es él la imagen de AUDITEX, los clientes que contraten con la sociedad lo hacen confiando en dicho nombre, en la experiencia que hay tras el profesional que lo representa, siendo evidente que la seña identificativa de la sociedad es su socio y administrador, Pedro Jesús.

La única misión de la sociedad AUDITEX S.L. sería prestar un servicio de apoyo al socio, apoyo básicamente de carácter administrativo ya que, como se ha indicado con anterioridad, ni siquiera dispone de una estructura económica que permita la captación de clientes. En este sentido, la cartera de clientes se genera por la confianza depositada en los conocimientos y experiencia del Sr. Pedro Jesús, aspectos estos de carácter personalísimo sobre los cuales la entidad no aporta un intangible valioso ni ejerce ningún tipo de función comercializadora, limitándose a labores auxiliares eminentemente administrativas."

De este razonamiento confirmado en la resolución del TEARC impugnada, se observa que el acuerdo de liquidación debiera explicar, en definitiva, cuáles son las características que atribuyen a la prestación de servicios del Sr. Pedro Jesús el carácter de personalísimo, insustituible y que se infiera que la sociedad, más que básicamente una estructura administrativa o logística, no aporte valor alguno. Así, cabría preguntarse:

-¿Tiene el socio mayoritario conocimientos en materia de auditoría, fiscal y contable acreditados? ¿Y se encuentra dado de alta en epígrafe correspondiente a ellos? Recordemos que la Sr. Delfina sí que es auditora.

-¿Sólo puede prestar los servicios de auditoría, asesoría fiscal y contable el Sr. Pedro Jesús? ¿No los podría prestar la Sra. Delfina, dejando de lado ahora si efectivamente los presta y en qué porcentaje? ¿Podría ser que efectivamente hubiera prestado los servicios de auditoría -en concreto- Pleta?

-Dejando de lado ahora los servicios de auditoría ¿Los servicios de asesoría contable y fiscal son tales que se enmarcan exclusivamente en una relación de confianza o de relación continuada o incluyen un amplio abanico de tareas desde la rutinarias, cíclicas, periódicas sin una complejidad para los técnicos contables de forma que puedan realizarse por aquellos que tuvieran los necesarios conocimientos contables y fiscales?

-¿Cuáles son los aspectos de la prestación de servicios del Sr. Pedro Jesús que pueden calificarse de "personalísimos" y determinantes de una caracterización muy singular, atípica, particular, como pudiera ser la llevanza de un determinado sector económico complejo o un reconocimiento en el mercado de la contabilidad y asesoría fiscal realmente vinculado a su persona como intercambiable? ¿Dispone el Sr. Pedro Jesús de una habilidad o aptitud esencial que es extraordinaria en el ámbito contable y fiscal a modo de talento, ingenio o capacidad reconocible? ¿Dispone el Sr. Pedro Jesús en el ámbito contable y fiscal de una trayectoria profesional que le cualifica de extraordinario en el campo de la contabilidad y asesoría fiscal por su modo de hacer, haber hecho o dinámicas desarrolladas durante años?

-¿Por qué habría que excluir de la valoración de los servicios socio - sociedad la participación en la consecución del resultado de las labores que desarrolla la Sra. Delfina si es socia profesional, ostenta la titulación correspondiente a los servicios que presta la sociedad, tiene participación en el capital social y poderes generales para todas las actuaciones del tráfico jurídico y económico de la mercantil? ¿Si se entendiera que la labor de la Sra Delfina tiene cierta entidad, aún así cabría tildar la prestación del Sr. Pedro Jesús en todo caso como personalísima de forma que permitiera la utilización del método de valoración del precio libre comparable?

-¿Qué ocurre en los ejercicios 2015 y 2016 donde no se presta a terceros la actividad de asesoría contable y fiscal y sólo se ceden espacios y personal a terceros, en qué consiste la prestación "personalísima" del Sr. Pedro Jesús?

De todo este elenco de preguntas se pretende obtener una clara radiografía de la actividad desarrollada por Auditex, tanto en los ejercicios 2013 y 2014 en los que emite facturas por prestación de servicios de auditoría,

asesoramiento fiscal y contable y en los ejercicios 2015-2016 donde solo se factura la cesión de espacios y profesionales a terceros, así la participación de cada uno de los socios profesionales (o la no participación en la misma, si fuera el caso), su alcance, intensidad y reflejo en el resultado empresarial de explotación. Podría articularse que el Sr. Pedro Jesús tuviera su papel centrado en la creación de cartera de clientes, o no, pero nada de ello se dice ni tampoco se infiere de las diligencias practicadas y de la información proporcionada por el obligado. En algún momento del acuerdo de liquidación se menciona la posibilidad de que el Sr. Pedro Jesús pudiera dedicarse a la captación de clientes, pero en modo alguno se acredita ni siquiera indiciariamente. Por otra parte, tampoco puede tener la fuerza probatoria que la Inspección pretende respecto al hecho de que en el contrato de cesión de negocio de auditoría con Pleta el 13.11.2006 se haga mención junto a Auditex al Sr. Pedro Jesús puesto que en modo alguno se acredita que sea auditor de cuentas y está dado de alta en el IAE como Abogado.

Todo anterior desprovee a las conclusiones de la Inspección de solidez y fundamentación respecto a la caracterización de los servicios prestados por Pedro Jesús como personalísimos o insustituibles, eliminando el valor de la sociedad por ausencia de estructura de la misma o reduciéndola a una mera cobertura logística o administrativa.

Sin tener que valorar esa cuestión de forma que se determine la participación de la Sra. Delfina, se señala en demanda que consta en el expediente múltiples manifestaciones de clientes, que señalan que la persona de contacto en la sociedad es la Sra. Delfina, y que no contactaron con el Sr. Pedro Jesús en ningún caso. También consta que por parte de la Inspección se realizaron requerimientos de información a clientes (Anexo 7 -Bandalux) que también se dirigen en esta dirección de contacto con la Sra. Delfina. Por otra parte, también integra el expediente las facturas emitidas por Pleta a Auditex por los servicios de auditoría prestados por aquella a ésta. En definitiva, no existe por parte de la Inspección valoración de este acervo probatorio que sin duda desdibuja sus conclusiones y se aparta de la consideración de datos sustanciales.

A la vista de lo anterior y el contenido del acuerdo de liquidación, resulta desconcertante que se considere que el Sr. Pedro Jesús es la pieza imprescindible y clave del negocio, sin la cual no podría funcionar sin considerar todos los elementos aquí expuestos y no atribuyéndole otra parcela o faceta en la empresa como podría ser la comercial o de reconocimiento profesional dilatado, a primera vista que pudieran justificar la calificación de figura nuclear y central. La consideración de prestación "personalísima" carece de todo basamento y dirige toda la regularización a modo de mantra indubitado. Y puesta en duda por la actora con la aportación de datos facticos de los que también ha podido ilustrarse la propia Inspección, el resultado no puede ser más que la estimación del recurso por indebido e improcedente alcance y extensión de la vinculación apreciada que conduce a la Inspección a una regularización cercana a "trasparentar" la sociedad al negar toda participación a la Sra. Delfina, como socia profesional ni tampoco valorar la participación de terceros por virtud de contratos que no se han calificado como simulados.

La Inspección efectivamente puede sostener que la prestación de servicios de asesoramiento contable y fiscal por la sociedad actora equivale a la del socio principal, en una especie de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pero negada tal afirmación por la sociedad y aportados elementos probatorios -parte de los cuales ya son conocidos por la Inspección, como requerimientos de información a terceros, debe la Inspección proporcionar aquellos otros que controviertan, en la naturalidad de las cosas, lo defendido por la sociedad en cuanto que la sociedad aúna medios personales y empresariales. La afirmación relativa a la caracterización de la participación del Sr. Pedro Jesús como sustancial y vital para el desarrollo del negocio requiere contraste probatorio con respecto a lo aportado por la sociedad en sede administrativa y nada se contiene en un no desdeñable extenso acuerdo de liquidación.

Se impone en definitiva la estimación del motivo referido a la operación vinculada objeto del acta específica a tal cuestión, como la anulación del acuerdo de liquidación referido a la valoración a precio de mercado de la prestación de servicios entre socio-sociedad del Impuesto sobre sociedades, en los ejercicios regularizados, sin que proceda el análisis de los restantes motivos articulados en la demanda por tratarse de un vicio material que impacta en los restantes referidos a la valoración de la operación vinculada.

IV/Respecto a las sanciones impuestas. Al haberse anulado la liquidación por la corrección valorativa de la operación vinculada entre el socio y Auditex SL, ha de caer también la misma puesto que se sustenta en una regularización que ha resultado anulada por improcedente y errónea.

Se estima el motivo referido a las sanciones impuestas por acuerdo sancionador num. Referencia NUM032, y confirmado por el TEARC.

Se impone en definitiva la estimación íntegra del recurso, en cuanto a la corrección valorativa de la operación vinculada entre socio y sociedad y las sanciones derivadas, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68.1. b) y 70.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción.

#### Cuarto.

- Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, por lo que se impone las costas a la parte actora si bien limitadas a 1.000 euros por todos los conceptos, tomando en consideración la cuantía del pleito así como la existencia de una complejidad de recursos por las actuaciones inspectoras referidas a la regularización de empresas vinculadas con el socio-persona física y siendo que la problemática en todas es sustancialmente idéntica.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

## FALLAMOS

ESTIMAR INTEGRAMENTE el recurso contencioso-administrativo número 3673/2021 (Sección 1653/2021) interpuesto por AUDITEX S.L. , contra la resolución de 7 de octubre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que se ANULA, así como los acuerdos de liquidación y sanciones derivadas de la corrección valorativa de la operación vinculada entre socio -sociedad.

Con imposición de costas a la parte demandada si bien limitadas a 1.000 euros por todos los conceptos incluido el IVA.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.