



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/08503/2022/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **19/02/2026**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Personas o entidades vinculadas. Socios indirectos.

Criterio:

No es posible entender que en la letra a) del artículo 18.2 de la LIS ("Una entidad y sus socios o partícipes") se incluyan los socios indirectos. La letra a) del artículo 18.2 de la LIS, solamente contempla como vinculados a los socios o partícipes directos de una entidad.

Tampoco es posible entender que en la letra a) del artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo -TRLIS-) ("Una entidad y sus socios o partícipes") se incluyera a los socios indirectos.

Considera este TEAC que es en la letra f) del artículo 18.2 de la LIS ("Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios") donde deben entenderse incluidos los supuestos de participación indirecta, con independencia de que se trate de socios personas físicas o jurídicas, pues el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) efectúa una remisión que determina que las reglas de vinculación sean de aplicación cualquiera que sea la naturaleza de los sujetos vinculados, esto es, tanto si son personas jurídicas como personas físicas. Cuando una de las partes vinculadas es una persona física, el hecho de que la letra f) del artículo 18.2 de la LIS se refiera a una "entidad" no es obstáculo para entenderlo aplicable a una persona física.

Consulta de la Dirección General de Tributos DGT V0113-25 de fecha 07/02/2025.

Criterio relevante aún no reiterado que no constituye doctrina a los efectos del artículo 239 LGT.

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

41

RDLeg 4/2004 Texto Refundido Impuesto sobre Sociedades

16.3

Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades

18.2.a)

18.2.f)

Conceptos:

Persona física

Persona jurídica

Socio/partícipe

Vinculación/operaciones vinculadas

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA

FECHA: 19 de febrero de 2026

PROCEDIMIENTOS: 00-08503-2022-00 Y ACUMULADOS
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.
NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **XZ** SL – B...
REPRESENTANTE: **Axy** - ...

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 13/09/2022, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña dictó, en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ** SL (en adelante, **XZ**) los siguientes acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 a 2019:

- El derivado del acta de disconformidad número A02-REFERENCIA_1, relativa a operaciones vinculadas.
- El derivado del acta de disconformidad número A02-REFERENCIA_2, relativa al resto de ajustes.

Los citados acuerdos fueron notificados a la interesada el día 14/09/2022, habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante comunicación notificada el 16/03/2021.

Las actuaciones de comprobación e investigación tuvieron alcance general de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), e incluían los conceptos y períodos siguientes:

- Impuesto sobre Sociedades: 2016 a 2019.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: Trimestre 1/2017 a Trimestre 4/2019.

En el curso de tales actuaciones se pusieron de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización la mercantil no prestó su conformidad:

- La actividad principal desarrollada por la sociedad en los ejercicios objeto de comprobación era la clasificada en los epígrafes 685 (Alojamientos Turísticos Extra hoteleros) y 861.1 (Alquiler de Viviendas), de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
- Durante los periodos objeto de comprobación, el capital social de **XZ** perteneció a **TW** SA y a **QR** SA, pasando a pertenecer en su totalidad a esta última a partir del día 14/09/2018.
- D. **Axy** era el propietario del 100% del capital social de **QR** SA.
- La sociedad formaba parte de un grupo de empresas según definición del artículo 42 del Código de Comercio, siendo su matriz **QR** SA, que presentaba Cuentas Anuales acorde con la normativa mercantil de **PAÍS_1**.
- Durante los periodos objeto de comprobación, el administrador único de **XZ** era D. **Bts**, que fue sustituido en el cargo el 11/05/2020 por D. **Axy**.
- La sociedad era propietaria de dos viviendas en **LOCALIDAD_1**, ... (**DIRECCIÓN_1** y **DIRECCIÓN_2**), de una vivienda en **LOCALIDAD_2**, ... (**DIRECCIÓN_3**) y de otra vivienda en **LOCALIDAD_3** (...). La vivienda de **DIRECCIÓN_2** de **LOCALIDAD_1** y la de **LOCALIDAD_2** fueron arrendadas a D. **Axy** y la de **DIRECCIÓN_1** de **LOCALIDAD_1** fue arrendada a un tercero. Con fecha 21/02/2018, la entidad vendió la vivienda en **LOCALIDAD_2** a D. **Axy**.

En el **acuerdo de liquidación derivado del acta A02-REFERENCIA_1**, de carácter provisional, se practicaron ajustes por valoración a valor de mercado de las operaciones de arrendamiento y venta de los inmuebles sitos en **DIRECCIÓN_2** y en **LOCALIDAD_2**, al entenderlas realizadas entre personas vinculadas. A tal efecto, la Inspección optó por el método del precio libre comparable, encomendando informe de valoración al Gabinete Técnico de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT.

En el **acuerdo de liquidación derivado del acta A02-REFERENCIA_2**, de carácter definitivo, se recogieron, además de las citadas correcciones valorativas, ajustes relativos a la vivienda sita en **LOCALIDAD_3** -no arrendada-, a los suministros de los inmuebles y a los gastos de personal (no se consideran deducibles en tanto se concluye que **XZ** es una entidad patrimonial que no realiza actividad económica alguna, calificándolos como una retribución de fondos propios en favor del socio -salvo los relativos a la vivienda arrendada a terceros, que se califican como liberalidad-), al deterioro, reversiones y amortización de las inversiones inmobiliarias (por falta de justificación o por no ser fiscalmente deducibles), a la base imponible negativa declarada en el periodo 2014 (por derivarse de un deterioro cuya deducibilidad resultaba improcedente), a las pérdidas por deterioro de operaciones comerciales (por existir vinculación entre acreedor y deudor) y a los gastos imputables al inmueble sito en **DIRECCIÓN_3** con posterioridad a su venta, así como a los servicios recibidos de **NP** (por considerar que son a favor del socio, calificándolos como retribución de fondos propios).

El resumen de ajustes practicados es el siguiente (si bien tras la aplicación de las bases imponibles negativas pendientes, resultó una deuda total a ingresar de 0,00 euros, que se desglosaba en 0,00 euros de cuota y 0,00 euros de intereses de demora):

Concepto	2016	2017	2018	2019
Base imponible DECLARADA antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas	-395.566,49	156.653,50	-362.970,69	-281.366,06
Ajustes	282.592,01	-443.613,26	-649.639,69	410.083,55
OPERACIONES VINCULADAS	166.752,78	187.261,21	-280.768,92	12.865,86
SUMINISTROS (atribución de FERR)	20.840,07	404.544,95	42.657,58	28.222,27

SUMINISTROS (retribución de FFPP)	29.849,91	104.341,53	43.037,30	30.223,21
SUMINISTROS (donativos y liberalidades)	0	3.810,23	5.012,83	3.849,95
LOCALIDAD_3 (retribución de FFPP)	3.685,07	6.633,91	9.591,51	3.408,65
GASTOS DE PERSONAL (retribución de FFPP)	64.304,19	148.752,04	153.167,26	200.991,43
DETERIOROS INVERIONES INMOBILIARIAS	0	685.994,13	-580.299,93	0
REVERSIONES INVERIONES INMOBILIARIAS	0	-1.580.606,13	0	0
AMORTIZACIÓN INVERIONES INMOBILIARIAS	0	-81.019,62	0	0
DETERIORO OPERACIONES COMERCIALES	0	0	0	144.373,00
GASTOS DIRECCIÓN_3 2019 (retribución de FFPP)	0	0	0	6.371,39
ASESORAMIENTO NP (retribución de FFPP)	18.000,00	0	0	0
Base imponible COMPROBADA antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases impositivas negativas	-112.974,48	-286.959,76	-1.012.610,38	128.717,49

Por su parte, respecto de las bases impositivas negativas aplicadas o pendientes de aplicación en los periodos objeto de comprobación, se acordó el siguiente ajuste:

	DECLARADA	AJUSTE	COMPROBADA
Compensación de base año 2014. Pendiente de aplicación en periodos futuros	9.675.799,25	-9.064.498,64	611.300,61

SEGUNDO.- Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose el 13/02/2023 a la sociedad sendos acuerdos de esa misma fecha, por los que se impusieron las siguientes sanciones:

- **Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-REFERENCIA_3**, anudado al acuerdo de liquidación derivado del acta A02-**REFERENCIA_1** (relativa a operaciones vinculadas):

- En 2016: Una sanción del 15%, por importe de 25.012,92 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción grave del artículo 18.13 de la LIS.
- En 2017: Una sanción del 15%, por importe de 28.089,18 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción grave del artículo 18.13 de la LIS.
- En 2018: Una sanción del 15%, por importe de 82.849,66 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción grave del artículo 18.13 de la LIS.
- En 2019: Una sanción del 15%, por importe de 1.929,88 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción grave del artículo 195 de la LGT.

- **Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-REFERENCIA_4**, anudado al acuerdo de liquidación derivado del acta A02-**REFERENCIA_2** (relativa al resto de ajustes):

- En 2016: Una sanción del 15%, por importe de 17.375,88 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción grave del artículo 195 de la LGT.
- En 2019: Una sanción del 15%, por importe de 61.512,53 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción grave del artículo 195 de la LGT, a la que se le descontó la sanción previa de 1.929,88 euros (impuesta por la parte de la base de la sanción relativa a operaciones vinculadas), resultando una sanción efectiva de 59.582,65 euros.

TERCERO.- Disconforme con los acuerdos de liquidación, la mercantil interpuso el 10/10/2022 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central las **reclamaciones económico-administrativas números 8503/2022 y 11462/2022**.

Recibido el expediente correspondiente, se puso de manifiesto en trámite de alegaciones y proposición de pruebas mediante escrito notificado a la mercantil el día 02/03/2023.

Con fecha 11/04/2023, presentó la entidad escrito en el que formuló, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, las siguientes alegaciones:

Primera.- Respecto de las operaciones vinculadas:

- La parte vinculada de cualquier ajuste debe ser exclusivamente aquella que tenga la condición legal de socio de la Sociedad en el período objeto de comprobación, careciendo D. **Axy** de la misma.
- Dada la condición de residentes en **PAÍS_1** y **PAÍS_2** de los socios de la Sociedad deben tenerse en cuenta las normas aplicables a los mismos y los convenios de Doble Imposición con dichos países. Los mismos impiden cualquier gravamen en España atribuible a los socios en relación con las operaciones comprobadas.
- Los ajustes de vinculación propuestos en el Acta A02 **REFERENCIA_1** y en el Acuerdo de liquidación son en cualquier caso indebidos por no respetar y exceder el límite legal (artículo 18.10 de la Ley del IS) de la renta obtenida por el conjunto de entidades en relación con las operaciones vinculadas a que se refieren.
- La Sociedad se acogió a la facultad de restitución patrimonial legalmente contemplada en el artículo 18.11 de la Ley del IS y en los preceptos reglamentarios sobre la misma, con la finalidad de evitar los ajustes propuestos. La citada restitución patrimonial consta en el expediente puesto de manifiesto y ha sido realizada antes de que se dicte cualquier liquidación derivada de la propuesta contenida en el Acta A02 **REFERENCIA_1** y en el Acuerdo de rectificación de la misma. El Acuerdo de liquidación infringe el artículo 18.11 de la Ley del IS por incluir los ajustes de vinculación en los ajustes a la base imponible de la Sociedad, a pesar de haberse llevado a cabo la restitución patrimonial debida para evitar dichos ajustes.

Segunda.- Respecto de los restantes ajustes: Deducibilidad de los gastos de amortización de todos los inmuebles de la sociedad afectos a su actividad, de los gastos del personal de la sociedad igualmente afectos a la actividad económica de arrendamiento de los inmuebles (artículo 5 de la Ley del IS) y de los alquileres reclamados judicialmente a la ex cónyuge de D. **Axy**, así como de los restantes conceptos a que se refieren las alegaciones.

Tercera.- Respecto de cualquier imputación de utilidades por gastos satisfechos por **XZ** a terceros: Ha de tenerse en cuenta la obligación legal de ingreso a cuenta establecida a cargo de la Sociedad, así como el derecho de D. **Axy** a deducir los ingresos a cuenta, incluso aunque los mismos no hubieran sido practicados (artículos 23 de la LGT y 99.6 de la Ley del IRPF).

CUARTO.- Disconforme con los acuerdos sancionadores, la interesada interpuso el 20/02/2023 ante este Tribunal Económico-

Administrativo Central las **reclamaciones económico-administrativas números 1187/2023 y 1193/2023**.

Recibido el expediente correspondiente, se puso de manifiesto en trámite de alegaciones y proposición de pruebas mediante escrito notificado a la mercantil el día 10/10/2025, no presentándose escrito de alegaciones.

QUINTO.- Paralelamente, la Inspección de los Tributos inició procedimiento inspector respecto del IRPF de los ejercicios 2016 a 2019 de D. **Axy**, siendo la liquidación derivada de la valoración de las operaciones vinculadas a precio de mercado así como las sanciones impuestas objeto de impugnación ante el TEAR de Cataluña mediante las reclamaciones económico-administrativas números 08/13173/2022, 08/1781/2023 y 08/2185/2023, que se encuentran pendientes de resolución por dicho Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones económico-administrativas arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de los acuerdos de liquidación e imposición de sanción impugnados, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la interesada frente a los mismos.

CUARTO.- Sobre los ajustes por **operaciones vinculadas**.

Alega en relación con estos ajustes la reclamante, en esencia, lo siguiente:

*"Axy, parte en los arrendamientos y compraventa a los que se refieren el Acta incoada a la Sociedad por operaciones vinculadas (A02 **REFERENCIA_1**) y el Acuerdo de liquidación girado a la misma no es socio o administrador de **XZ** en el período objeto de comprobación ni, por tanto, parte vinculada en el sentido del artículo 18.2 de la Ley del IS.*

*Los ajustes por vinculación propuestos por el Acta y regularizados por el Acuerdo de liquidación (como retribución de fondos propios) podrían ser en su caso considerados respecto de los socios extranjeros de **XZ** en el período, pero no respecto de **Axy**.*

*Por ello, cualquier ajuste derivado solo podría llevarse a cabo respecto de las sociedades extranjeras socios de **XZ**, supuesto que ello fuera posible teniendo en cuenta la normativa interna y lo establecido en los Convenios de Doble Imposición entre España y **PAÍS_2** y **PAÍS_1**.*

(...)

*Por tanto, de la valoración de las operaciones considerada por el Acta A02**REFERENCIA_1** -y el Acuerdo de liquidación recurrido- no puede, en ningún caso, resultar un ajuste que represente una renta superior a la renta negativa de dichas operaciones obtenida por el conjunto de entidades y personas afectadas con arreglo a lo que resulta del cuadro reproducido. Las rentas obtenidas por el conjunto de entidades-personas vinculadas son en todo caso negativas, con arreglo al artículo 18.10 LIS, e impiden los ajustes positivos considerados por el Acuerdo de liquidación.*

(...)

En cualquier caso, la restitución patrimonial efectuada por la persona física a la que se imputaron inicialmente las diferencias -y que el Acuerdo de liquidación expresamente reconoce se llevó a cabo- excluye a todos los efectos -en la determinación de la base imponible de la Sociedad- los ajustes de valoración que, sin embargo, son considerados indebidamente por el Acuerdo de liquidación".

Examinado el expediente administrativo, se constata que la sociedad era propietaria de dos viviendas unifamiliares en **LOCALIDAD_1**, ... (**DIRECCIÓN_1** y **DIRECCIÓN_2**), de una vivienda unifamiliar en **LOCALIDAD_2**, ... (**DIRECCIÓN_3**) y de otra vivienda en **LOCALIDAD_3** (...). Una de las dos viviendas unifamiliares en **LOCALIDAD_1** (la de **DIRECCIÓN_2**) y la de **LOCALIDAD_2** fueron arrendadas a D. **Axy** y la otra de **LOCALIDAD_1** (la de **DIRECCIÓN_1**) fue arrendada a un tercero, habiendo declarado la mercantil unos ingresos procedentes de dichos arrendamientos de 281.431,86 euros en 2016, 345.353,85 euros en 2017, 276.992,66 euros en 2018 y 250.592,06 euros en 2019. Por otra parte, con fecha 21/02/2018, se procedió a la venta de la vivienda de **LOCALIDAD_2** a D. **Axy** por 1.820.000,00 euros, contabilizando la entidad un beneficio de 57.333,05 euros.

La Inspección concluyó la existencia de vinculación en los términos del **artículo 18.2.a) de la LIS** y practicó los correspondientes ajustes por valoración a valor de mercado de las operaciones de arrendamiento y venta de los inmuebles sitos en **LOCALIDAD_1** y en **LOCALIDAD_2**, optando por el método del precio libre comparable y solicitando a tal fin informe de valoración al Gabinete Técnico de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT.

En lo que se refiere a la motivación de los citados ajustes, el acuerdo de liquidación derivado del acta A02-**REFERENCIA_1** indicaba lo siguiente:

"De conformidad con el artículo 18 de la LIS

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

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

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. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho."

*Teniendo en cuenta lo anterior, no cabe más que reconocer la existencia de vinculación, a los efectos del artículo 18 de la LIS, entre **XZ** y D. **Axy**, pues, aunque de forma indirecta, este es propietario del 100% del capital social de la entidad, superándose el porcentaje del 25% exigido por la normativa.*

*Así, tal y como se desarrolló en los antecedentes de hecho, durante los periodos objeto de comprobación, el capital social de **XZ** ha pertenecido a **TW** S.A. (anteriormente denominada **TW**, S.A., sociedad de nacionalidad **PAÍS_2**), y a **QR**, SA (anteriormente denominada **QR**, S.A., sociedad de nacionalidad **PAÍS_1**), pasando a pertenecer en su totalidad a la última a partir de la compraventa de fecha 14/09/2018.*

*En relación con las dos sociedades anteriores, cabe señalar que la sociedad **PAÍS_1** **QR** SA queda constituida en fecha 14/09/2018, por lo que, en el momento de la valoración de las operaciones, ya existía dicha sociedad, por lo que no cabe considerar que se tratara de una sociedad creada para eludir el pago de impuestos.*

.../1996 ante el notario D. ..., siendo su objeto social la tenencia de participaciones en otras sociedades, así como la gestión y control de las mismas. Posteriormente, la sociedad **PAÍS_1** constituye, en fecha 21/11/2008, la sociedad **PAÍS_2 TW S.A.** ostentando el 100% de su capital social, y operando también como holding.

En último lugar, y siendo el dato más relevante a los efectos de la presente regularización, D. Axy es el propietario del 100% de QR SA, lo que implica una participación indirecta del 100% en el capital social de XZ. Esta circunstancia ha sido reconocida por el obligado tributario en sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes a los periodos que coinciden con los de comprobación.

(...)

1.6.4. Resumen de ajustes primarios.

En resumen, los ajustes bilaterales procedentes son los siguientes:

INMUEBLE	2016	2017	2018	2019	TOTAL
ARRENDAMIENTO DIRECCIÓN_3	12.836,08	22.979,20	15.928,40	0	51.743,68
VENTA DIRECCIÓN_3	0	0	-416.550,00	0	-416.550,00
ARRENDAMIENTO DIRECCIÓN_2	73.153.916,70	164.282,01	119.852,68	12.865,86	450.917,25
TOTAL	166.752,78	187.261,21	-280.768,92	12.865,86	86.110,93

1.7. Ajustes secundarios.

Tal y como establece el artículo 18.11 de la LIS, deberán realizarse los oportunos ajustes que permitan gravar la naturaleza de los traslados patrimoniales que se hayan producido entre las partes vinculadas en caso de tratarse de una relación socio-sociedad.

En el presente caso, se ha producido una infravaloración de los servicios de arrendamiento en favor del socio, tanto por el inmueble sito en **DIRECCIÓN_3** como por el sito en **DIRECCIÓN_2**. Ello implica que, puesto que el porcentaje de participación del socio en la sociedad es del 100%, la diferencia entre el valor convenido y de mercado debe calificarse:

- Para la sociedad, como una retribución de fondos propios.
- Para el socio, como una participación en beneficios.

Por otra parte, respecto de la venta del inmueble sito en **DIRECCIÓN_3**, se ha producido una diferencia en favor de la sociedad. Ello implica que, puesto que el porcentaje de participación del socio en la sociedad es del 100%, la diferencia entre el valor convenido y de mercado debe calificarse:

- Para la sociedad, como una aportación del socio a los fondos propios de la entidad.
- Para el socio, como una aportación a los fondos propios de la entidad.

[Dicha circunstancia no genera ajuste alguno en sede de la sociedad".

La normativa sobre operaciones vinculadas se recoge en el artículo 18 de la LIS que, en redacción dada por la disposición final 6.1 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, establece:

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

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas 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.

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

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

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

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

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

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

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. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera 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.

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

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

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

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

6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

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

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

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

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.
- b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.
- c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

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

8. En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

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

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

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

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

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

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, 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, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

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

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

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

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

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i) 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

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

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste

interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

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

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

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

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

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por ciento del importe conjunto 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 realizadas en el período impositivo.

El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo 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:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.

4.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

14. El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

Como puede observarse, la Inspección fundamenta la regularización en la existencia de vinculación entre D. Axy y la interesada en la **letra a) del artículo 18.2 de la LIS** ("Una entidad y sus socios o partícipes"), señalando que "D. Axy es el propietario del 100% de QR SA, lo que implica una participación indirecta del 100% en el capital social de XZ". Así, entiende la Inspección que dicha letra a) abarca tanto la participación directa como la indirecta de los socios en las entidades.

Pues bien, este TEAC considera que no es posible entender que en la letra a) del artículo 18.2 de la LIS ("Una entidad y sus socios o partícipes") se incluyan los socios indirectos pues, en tal caso, la letra f) del mismo artículo 18.2 LIS ("Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios")

quedaría vacía de contenido, toda vez que la expresión "socios o partícipes" abarca tanto a personas físicas como jurídicas. Asimismo, procede traer a colación el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo -TRLIS-), en el que se dispone, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

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

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

...

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

...

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

En este caso, podemos comprobar que, tampoco con el TRLIS es posible entender que en la letra a) ("Una entidad y sus socios o partícipes") se incluyera a los socios indirectos pues, en tal caso, las letras e) y h) quedarían igualmente vacías de contenido.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado también la DGT en **consulta V0113-25 de fecha 07/02/2025**, que analiza la posible existencia de vinculación entre varias sociedades que se encuentran dentro de una estructura jurídico mercantil, indicando expresamente lo siguiente en relación con la vinculación prevista en la letra a) del artículo 18.2 de la LIS:

"En primer lugar, la letra a) del artículo 18.2 LIS establece que están vinculadas dos entidades cuando una de ellas sea socio o partícipe de otra, debiendo ser la participación de al menos el veinticinco por ciento.

Tal y como se describe en el texto de la consulta, ninguna de las entidades AG, IT, CCM o GP participa en ni es participada directamente por la entidad X, en al menos un 25%. Por un lado, X no tiene participaciones de ninguna entidad, según el texto de la consulta. Por otro, la única entidad de las que es objeto de consulta que participa directamente en X es IT, pero participa en un 10%.

Por tanto, no existe la vinculación prevista en la letra a) del artículo 18.2 LIS entre la entidad X y las entidades AG, IT, CCM y GP, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta."

Por lo tanto, debiéndose entender que la letra a) del artículo 18.2 de la LIS, empleada por la Inspección para motivar la regularización que aquí nos ocupa, solamente contempla como vinculados a los socios o partícipes directos de una entidad, y siendo estos, según consta en las autoliquidaciones de IS (modelo 200) presentadas por la interesada, las sociedades **TW SA** e **QR SA** (con distintas participaciones según los ejercicios), debemos estimar las pretensiones actoras en este punto y declarar la inexistencia de vinculación en los términos del artículo 18.2.a) de la LIS entre D. Axy y la interesada.

Una vez sentado lo anterior, cabría preguntarse qué letra del artículo 18.2 de la LIS es la que contempla los supuestos como el que aquí se plantea, en los que resulta evidente que existe un control efectivo de una entidad por parte de sus socios indirectos (recordemos que D. Axy era el propietario del 100% de QR SA, que a su vez tenía el 100% del capital social de XZ). Pues bien, considera este TEAC que es en la **letra f) del artículo 18.2 de la LIS** ("*Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios*") donde deben entenderse incluidos los supuestos de participación indirecta, con independencia de que se trate de socios personas físicas o jurídicas, pues el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) efectúa una remisión que determina que las reglas de vinculación sean de aplicación cualquiera que sea la naturaleza de los sujetos vinculados, esto es, tanto si son personas jurídicas como personas físicas.

En concreto, el artículo 41 de la LIRPF señala (redacción original):

"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

Así pues, la normativa del IRPF no contiene una regulación propia de los casos en los que los sujetos pasivos de este Impuesto tienen el nivel de vinculación que les obligue a valorar a mercado sus operaciones, remitiéndose a la enumeración de casos que se hace en la norma del Impuesto sobre Sociedades.

Al interpretar esta remisión debemos tener presente que el artículo 18 de la LIS (como hacía el artículo 16 del TRLIS) usa la terminología adecuada a los sujetos pasivos a los que inicialmente se dirige, esto es, identifica los casos en los que una "entidad" tiene suficiente vinculación con otro agente económico, sea este otra entidad o una persona física. Por tanto, al aplicar este catálogo de casos a los sujetos pasivos del IRPF habrá que entender que cuando se define la vinculación para una entidad también se está definiendo para una persona física, siempre que, obviamente, se trate de una situación que pueden ocupar ambos tipos de contribuyente. Así ocurre, a juicio de este TEAC, con el control indirecto de una entidad recogido en la letra f) del artículo 18.2, dominio que puede ostentar y ejercer de modo efectivo tanto una entidad como una persona física, sin que haya ninguna razón que justifique una distinta respuesta de la norma fiscal a la desconfianza que ese poder de dirección vierte sobre la objetividad de la valoración de sus operaciones cuando dicho poder lo tiene una sociedad o cuando lo tiene una persona física.

Por tanto, cuando una de las partes vinculadas es una persona física, el hecho de que la letra f) del artículo 18.2 de la LIS se refiera a una "entidad" no es obstáculo para entenderlo aplicable a una persona física.

No obstante lo anterior, no siendo esta letra f) del artículo 18.2 de la LIS la empleada por la Inspección para motivar la regularización por operación vinculada que aquí nos ocupa y, no pudiendo este TEAC subsanar tal defecto de motivación, procede anular el acuerdo de liquidación derivado del acta **A02-REFERENCIA_1**, relativo a las operaciones vinculadas, debiéndose tener en cuenta, asimismo, la repercusión que dicha anulación pudiera tener en el acuerdo de liquidación derivado del acta **A02-REFERENCIA_2**, puesto que esta última incluye los ajustes del acta **A02-REFERENCIA_1**, mediante la cual se propuso exclusivamente la regularización de XZ por cuestiones relativas a posibles operaciones vinculadas realizadas con D. Axy.

QUINTO.- Sobre la deducibilidad de los **gastos de suministros de los inmuebles arrendados y del personal empleado**.

Alega al respecto la entidad:

"Es especialmente significativo que se hayan considerado no deducibles todos los gastos del personal de la sociedad, incluida la Seguridad Social de los mismos a cargo de la empresa. La deducción de esta última no requiere, por razones obvias, ningún criterio de afección económica especial. Cualquier gasto por Seguridad Social del empleado de una sociedad es legal y fiscalmente deducible para la misma. La propuesta del Acta no menciona el apartado concreto del artículo 15 de la Ley del IS en base al cual se consideran no deducibles todos los gastos de personal efectivamente incurridos por la sociedad, incluida la Seguridad Social de los mismos.

(...)

La Ley del IS (artículo 5) impide, por tanto, considerar que los gastos de personal de al menos una persona empleada en la actividad de arrendamiento de inmuebles no están afectos a la actividad económica y son por ello no deducibles. Con igual o mayor motivo debe impedir considerar que no están afectos los mismos gastos de más de una persona empleada.

(...)

Las condiciones especiales de las fincas de la Sociedad, con viviendas unifamiliares exentas, y las funciones realizadas en relación con las mismas por cada uno de los empleados con arreglo a lo indicado en el apartado NOVENO de los ANTECEDENTES, justifican la necesidad de los gastos incurridos para su mantenimiento, reparación y explotación. Carece de cualquier base fáctica con arreglo a las reglas del criterio humano (artículo 108.2 LGT) considerar que los citados gastos "benefician" exclusivamente a D. Axy, pero no benefician en modo alguno a la Sociedad que es titular de los mismos y los explota en arrendamiento.

(...)

Sigue resultando infundado, y completamente incompatible con las reglas del criterio humano (artículo 108.2 de la LGT), que un alquiler de mercado no incluya la recuperación de todos los gastos incurridos por el arrendador en relación con el mismo. Con independencia de que los gastos se asuman expresamente en el contrato de arrendamiento o no. Los gastos no asumidos expresamente en el contrato de arrendamiento se minoran en todo caso del valor de mercado del arrendamiento determinado pericialmente.

(...)"

En el caso que nos ocupa, la Inspección concluyó que XZ era una entidad patrimonial que no realizaba actividad económica alguna, motivando lo siguiente:

"A los efectos de analizar el desarrollo de una verdadera actividad económica por parte de XZ, cabe señalar que de acuerdo con su objeto social y con lo declarado a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se trata de una entidad con un patrimonio constituido fundamentalmente por bienes inmuebles destinados al arrendamiento. A estos efectos se debe resaltar que:

- En primer lugar, el desarrollo de la actividad económica de arrendamiento está sometido a normas específicas en nuestro ordenamiento jurídico. Así el artículo 5.1 de la LIS indica que:

"En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa."

De acuerdo con la información existente en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los periodos comprobados, XZ, contaba con empleados, no obstante, en los antecedentes de hecho se ha detallado que las funciones de los mismos no son las de gestión de arrendamientos, sino las de prestación de servicios de limpieza, mantenimiento, seguridad, etc de los inmuebles. Esta circunstancia ha sido reiterada por la propia XZ en las alegaciones posteriores al acta de disconformidad.

Podría llegar a dudarse sobre si Dña. Cpw se ocupó de la gestión del arrendamiento de los inmuebles, no obstante, esta fue contratada en fecha 20/03/2017, cuando ya estaban arrendados. Más adelante se fundamentará que la citada empleada no prestaba realmente servicios para XZ, sino para D. Axy a título personal.

Por tanto, no cabe entender que XZ disponga de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa dedicada al desarrollo de la actividad económica de arrendamiento.

- En segundo lugar, cabe recordar que de los 4 inmuebles propiedad de XZ, dos de ellos, DIRECCIÓN_3 y DIRECCIÓN_2 están arrendados por D. Axy, propietario en última instancia de los mismos, y el sito en LOCALIDAD_3 queda sin arrendar, aunque como se verá más tarde, se considera probado que también ha sido utilizado por el socio. Tan solo uno de los inmuebles, el sito en DIRECCIÓN_1, queda arrendado a una parte no vinculada.

Ello implica que la necesidad de personal para la gestión de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles es mínima, de ahí que el personal empleado preste servicios relativos a otros asuntos.

Por tanto, no se cumple el requisito exigido por ley para considerar actividad económica al arrendamiento de bienes inmuebles realizado por XZ.

Por su parte, el artículo 5.2 de la LIS señala que: "A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica."

En conclusión, XZ debe calificarse como entidad patrimonial, pues no puede considerarse que su patrimonio esté afecto a actividad económica alguna.

(...)

XZ es una entidad patrimonial, no pudiendo considerarse que estemos ante una sociedad que desarrolla una verdadera actividad económica de arrendamiento. Por tanto, no cabe hablar de personal dedicado a la gestión del mismo."

Debemos, pues, analizar en primer lugar si la actividad de arrendamiento llevada a cabo respecto de los inmuebles titularidad de la interesada constituye o no actividad económica.

Al respecto, debe recordarse que la exigencia de empleado es un requisito mínimo para considerar la existencia de actividad económica pero no necesariamente suficiente si la Administración prueba que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica su necesidad y que, por tanto, se tiene para aparentar que hay actividad económica.

En el presente caso, queda acreditado en el expediente que la empleada D.ª Cpw no se dedicaba por completo y de manera exclusiva a la gestión de los arrendamientos de los inmuebles, pues la misma también se se dedicaba a la realización de gestiones a título particular para D. Axy. En concreto, se motiva al respecto en el acuerdo impugnado lo siguiente:

"- En segundo lugar, cabe analizar la situación de Dña. Cpw. La Inspección entiende que los servicios que presta la empleada se identifican más con la figura de un asistente personal de D. Axy, que con un trabajador de XZ.

- Si bien se ha puesto de manifiesto que Dña. Cpw realizaba ciertas gestiones para la sociedad, también se ha denotado que realizaba gestiones a título particular para D. Axy. Así, por ejemplo, esta actuó como representante de D. Axy en el procedimiento de comprobación de su situación tributaria por el IRPF, periodos 2012 a 2015. e IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, periodos 2012 a 2015.

- En contestación al primer requerimiento efectuado a Dña. Cpw, ésta relata que su trayectoria profesional desde hace 20

años esta relacionada con la actividad empresarial de D. **Axy**, a través de diversas sociedades en todo caso vinculadas a éste, ya sea como administrador y/o poseedor directa o indirectamente del control de las mismas. La Inspección ha incorporado diversa documentación con la que se entiende probado que todas las sociedades para las que Dña. **Cpw** manifiesta desarrollar su actividad profesional se vinculan a D. **Axy**, como propietario de último de la participación principal en el capital social y administrador de las mismas. También se han puesto de manifiesto las remuneraciones imputadas a Dña. **Cpw** en el ejercicio 2013 por una de estas sociedades, como prueba del puesto de responsabilidad ostentado a tenor del importe (126.042,89 euros).

- Como consecuencia de lo anterior se entiende el hecho de acordar una mejora importante en la indemnización por despido por parte de la sociedad **XZ** por importe de 42.556,18 euros, puesto que existía una relación laboral más amplia en el tiempo que la reflejada en el contrato finiquitado, remunerando la trayectoria y vinculación laboral durante más de 20 años de Dña. **Cpw** en el entorno de D. **Axy**.
- Por otro lado, la actividad de gestión y administración de la sociedad de **XZ** se resume en el arrendamiento de 3 inmuebles, hecho éste que genera una labor administrativa mínima, por lo que no se justifica la gestión administrativa de mantener una persona con trayectoria profesional y salario de Dña. **Cpw**, dedicada en exclusiva a esta tarea.
- Además de las facturas recibidas aportadas, se pone de manifiesto que la sociedad contrata asesoramiento y gestión administrativa en materia laboral, legal, y tributaria con terceros (**LM SL B...**, **JK SL B...**).

Estas conclusiones llevan a entender que, independientemente de que Dña. **Cpw** participara en asuntos relacionados con la sociedad **XZ**, es indubitado que realizaba la función de asistente personal de D. **Axy** y que lo hacía por mandato de éste como propietario último; que su cometido y el objeto de su puesto de trabajo era asistir a D. **Axy** en todo aquello que se le encomendase en relación con ámbito su ámbito particular y su actividad empresarial. En conclusión, la Inspección entiende que la actividad laboral, de forma unitaria, sería la asistencia a D. **Axy**, y fruto de ésta y debido a que posee el control de la sociedad **XZ**, Dña. **Cpw** participó en la labor administrativa de la mercantil. Por lo expuesto, se entiende que la remuneración fue obtenida en concepto servicio a D. **Axy** y no de la sociedad **XZ**.

En conclusión, los gastos de personal relativos a Dña. **Cpw** se asumen por **XZ** en favor del socio, exclusivamente por su condición, sin título ni retribución, y deben ser calificados como retribución de fondos propios, implicando ello en la sociedad el oportuno gasto no deducible fiscalmente conforme al artículo 15.a de la LIS".

Pues bien, la escasez de factores de producción destinados a la actividad y la falta de dedicación exclusiva de D.ª **Cpw** ponen de manifiesto que la actividad de arrendamiento realizada por la sociedad no podía calificarse de empresarial. En efecto, la dedicación parcial del empleado a la actividad de arrendamiento de inmuebles está vedada desde el mismo momento en que el artículo 5.1 de la LIS exige expresamente la contratación a jornada completa de un trabajador dedicado a la ordenación de la referida actividad de arrendamiento, pues el hecho de que aquel compartiese su tiempo en varias actividades equivaldría a tener un contrato a tiempo parcial.

Por último, cabe añadir que el alta de la sociedad en los epígrafes 685 (Alojamientos Turísticos Extrahoteleros) y 861.1 (Alquiler de Viviendas) del IAE, ninguna trascendencia tiene en cuanto a la consideración o no del alquiler como actividad económica.

A la vista de lo anterior, este TEAC concluye con la Inspección que no puede entenderse que la mercantil desarrollara una actividad económica de arrendamiento.

Una vez sentado lo anterior, debe analizarse la deducibilidad de los gastos de suministros y personal empleado. La Inspección motiva su no deducibilidad en base al artículo 15 a) y e) de la LIS, que disponen:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

(...)"

Motivando en el acuerdo impugnado lo siguiente:

"Tal y como se ha reiterado a lo largo del presente acuerdo, en ninguno de los contratos de arrendamiento de los inmuebles sitos en **DIRECCIÓN_3**, **DIRECCIÓN_1** y **DIRECCIÓN_2** se señala que **XZ** deba asumir los gastos por suministros correspondientes a los inmuebles. En contraposición, en los propios contratos se estable expresamente que estos deben ser asumidos por el arrendatario.

No obstante, ha quedado acreditado que **XZ** ha contabilizado y soportado gastos por suministros relativos a los inmuebles sin estar obligado a ello.

(...)

Estos suministros han sido contabilizados en su práctica totalidad en la cuenta 628000011 "GTOS.SUMINISTROS-CASA ...". De entre los mismos, haciendo uso de las facturas aportadas por **XZ**, la Inspección ha identificado los que se corresponden con cada uno de los inmuebles. A tales hechos se le debe atribuir la siguiente trascendencia tributaria:

- En cuanto a los inmuebles sitos en **DIRECCIÓN_3** y **DIRECCIÓN_2**, los cuales han estado ocupados por D. **Axy**, los suministros deben ser calificados como retribuciones de fondos propios en favor del socio. Así pues, estos gastos han sido asumidos por **XZ** en beneficio del socio por su mera condición de propietario del 100% del capital social de la entidad.

Este es un comportamiento que se ha venido manteniendo durante toda la vigencia del contrato, desde que fuese suscrito en 2012. Además, los suministros ya eran satisfechos por parte de **XZ** durante la vigencia del contrato previo suscrito entre la entidad y **GH SLU**, a lo largo de cuya vigencia el inmueble estaba igualmente a disposición de **D. Axy**. Ello implica que, de un modo u otro, la situación de estos inmuebles no se ha visto alterada a lo largo de, al menos, una década.

Además, en cuanto al importe de dichas retribuciones, debe considerarse incluido el IVA, pues la cuota correspondiente al mismo habría sido igualmente soportada por el socio en caso de que los suministros hubiesen recaído sobre el mismo, no habiendo estado habilitado conforme a la normativa del impuesto a deducir importe alguno.

En consecuencia, los gastos por suministros asumidos por **XZ** no son deducibles por tener la consideración de retribución de fondos propios, tal y como establece el artículo 15.a de la LIS.

- En cuanto al inmueble sito en **DIRECCIÓN_1**, durante los periodos objeto de comprobación ha estado arrendado a una parte, en principio, no vinculada. A pesar de ello, **XZ** ha asumido gastos por suministros relativos al referido inmueble sin estar obligada a ello, tal y como consta en el contrato de arrendamiento. Además, no consta que **XZ** haya recibido remuneración alguna por asumir los gastos que deberían haber sido asumidos por los arrendatarios.

Por tanto, los gastos relativos a los suministros de **DIRECCIÓN_1** no son deducible por tener el carácter de liberalidad previsto en el artículo 15.e de la LIS.

(...)

En el caso del inmueble situado en **LOCALIDAD_3**, como se manifiesta en el escrito aportado por **XZ** RGE ...2021 de 16/07/21, "no se encuentra arrendado, ni lo ha estado en el período a que se refieren las actuaciones". Sin embargo, según delatan los consumos de electricidad y gas, el inmueble, aunque de manera esporádica, ha estado habitado. En cuanto a quien ha podido usar estos inmuebles, la única presunción razonable es que hayan sido utilizados por **D. Axy**, propietario último de la sociedad **XZ**, y en definitiva del inmueble. Esta presunción ya se mantuvo en la regularización realizada respecto del socio por el IRPF, periodos 2012 a 2015

(...)

Estos hechos fueron considerados suficientemente probados por el TEAR de Cataluña en revisión del citado acuerdo, imputándose al socio como rendimientos de capital mobiliario los gastos del inmueble y el valor de mercado de su utilización.

Asimismo, el TSJ de Cataluña, en la sentencia .../2021, de fecha .../2021 (n.º rec. .../2019), reconocía la falta de afectación del inmueble a la actividad de la sociedad durante los periodos 2009 a 2011.

En resumen, de la valoración conjunta de la prueba, la Inspección considera suficientemente probado que, en primer lugar, no ha quedado acreditada la afectación del inmueble a la actividad empresarial, y, en segundo lugar, este inmueble ha sido utilizado de forma privativa por el socio.

(...)

En nuestro caso, los gastos imputables al inmueble sito en **LOCALIDAD_3** no son deducibles, por una parte, porque no se ha acreditado la relación entre los mismos y el desarrollo de actividad económica alguna, y, por otra parte, porque deben ser calificados como una retribución de los fondos propios (artículo 15.a de la LIS) en favor del socio **D. Axy**, quien ha hecho un aprovechamiento privativo del inmueble.

(...)

De la valoración conjunta de la prueba, la Inspección considera suficientemente probado que todos los empleados de **XZ** han venido prestando servicios que tienen por objeto la satisfacción de necesidades particulares y privativas del socio, **D. Axy**, y su familia.

Ahora bien, la trascendencia tributaria de estas circunstancias depende de ciertos hechos:

En primer lugar, se analiza la relación existente con los empleados a disposición del socio cuyas funciones quedan intrínsecamente relacionadas con la utilización de los inmuebles arrendados, a excepción del sito en **DIRECCIÓN_3**, en el cual prestan servicios incluso tras su venta:

- En ninguno de los contratos de arrendamiento vigentes durante los periodos objeto de comprobación se incluye mención alguna a la cesión de personal por parte de **XZ** al arrendatario para la prestación de servicio alguno.

Esta circunstancia entra en contradicción con los contratos que previamente se celebraron entre **XZ** y **GH SLU**, en las cuales se ponía de manifiesto de forma expresa que se cedía personal para el desarrollo de tareas de mantenimiento, servicio y seguridad 24h/24h.

Por tanto, no puede entenderse que en la renta satisfecha por el arrendamiento por parte de **D. Axy** a **XZ** esté incluido el servicio prestado por empleado alguno, pues ello no consta en el contrato. De este modo, el valor de tales servicios no se ha tenido en cuenta para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas.

Lo anterior implica que **XZ** ha estado poniendo a disposición del socio a una serie de empleados sin recibir por ello retribución alguna. Dicha circunstancia no es entendible conforme a las reglas de la lógica empresarial sino por la **condición de socio** único de **D. Axy**.

- Ya en la regularización realizada respecto **D. Axy** por IRPF, periodos 2012 a 2015, por el arrendamiento de los mismos inmuebles y en virtud de los mismos contratos, se consideró que los gastos de personal asumidos por **XZ** debían ser calificados como retribución de fondos propios en favor del socio, calificándose como rendimientos de capital mobiliario.

Esta conclusión ha venido a ser confirmada por el TEAR de Cataluña.

- Una muestra de la plena disponibilidad que ejerce el socio sobre los empleados es que, a pesar de la venta del inmueble sito en **DIRECCIÓN_3** en fecha 21/02/2018, **D. Dmv** sigue prestando servicios durante 2018, 2019 e incluso 2020 (según el modelo 111 presentado por **XZ**). De este modo queda acreditado que independientemente de que el inmueble esté o no arrendado, y sea propiedad o no de la sociedad, **D. Dmv** queda a disposición y servicio del socio en el desarrollo de tareas en **DIRECCIÓN_3**.

En conclusión, los salarios relativos al personal relacionado con los inmuebles se asumen por **XZ** en favor del socio, exclusivamente por su condición, sin título ni retribución, y deben ser calificados como retribución de fondos propios, implicando ello en la sociedad el oportuno gasto no deducible fiscalmente conforme al artículo 15.a de la LIS.

En segundo lugar, cabe analizar la situación de **Dña. Cpw**. La Inspección entiende que los servicios que presta la empleada se identifican más con la figura de un asistente personal de **D. Axy**, que con un trabajador de **XZ**.

(...)

En conclusión, los gastos de personal relativos a Dña. Cpw se asumen por XZ en favor del socio, exclusivamente por su condición, sin título ni retribución, y deben ser calificados como retribución de fondos propios, implicando ello en la sociedad el oportuno gasto no deducible fiscalmente conforme al artículo 15.a de la LIS".

Como puede observarse, la Inspección niega la deducibilidad de los citados gastos clasificándolos como retribución de los fondos propios "en favor del socio D. Axy". Ahora bien, tal y como se ha motivado en el Fundamento de Derecho anterior, los socios de XZ en los ejercicios comprobados fueron los siguientes:

- Ejercicio 2016: TW SA, con un 99,99% de participación.
- Ejercicio 2017: TW SA, con un 19,98% % de participación, e QR SA, con un 80% de participación.
- Ejercicio 2018: QR SA, con un 100% de participación.
- Ejercicio 2019: QR SA, con un 100% de participación.

Por su parte, de conformidad con el artículo 25.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, son rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de las entidades los siguientes:

- "a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.
- b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.
- c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.
- d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.
- e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributaría como rendimiento del capital mobiliario".

Así, para obtener una retribución de fondos propios es necesario tener la condición de socio, y tal condición se adquiere con la titularidad de acciones o participaciones en una sociedad.

Por lo tanto, siendo los socios de la interesada TW SA e QR SA, estas (y no sus socios) habrían de ser las beneficiarias de cualquier retribución de fondos propios que efectuara XZ. En consecuencia, este TEAC considera que debe rechazarse la recalificación como retribución de fondos propios de los gastos relativos a los inmuebles arrendados sitos en LOCALIDAD_3, en DIRECCIÓN_3 y en DIRECCIÓN_2, así como los de personal, pues si bien D. Axy posó una participación indirecta en XZ, no es socio de la misma. Por tanto, a pesar de que se trate de gastos incurridos en relación con una actividad que no puede calificarse de económica y cuya deducibilidad no puede admitirse, su incorrecta calificación como retribución de los fondos propios "en favor del socio D. Axy" implica la anulación del ajuste efectuado por la Inspección.

Lo mismo debe decirse de los gastos imputables al inmueble sito en DIRECCIÓN_3 tras su venta, respecto de los que la Inspección motivó que "en tanto que dicho inmueble queda a disposición de D. Axy, tales gastos deben ser calificados como una retribución de fondos propios, en tanto que se trata de importes que debía haber asumido el socio con su patrimonio personal, habiéndose consumido recursos de XZ para afrontar tales partidas por la mera condición de socio único de D. Axy. Ello implica a su vez la inadmisión de deducibilidad de los gastos conforme al artículo 15.a) de la LIS".

Por el contrario, dado que la no deducibilidad de los gastos relativos a los suministros de DIRECCIÓN_1 (inmueble arrendado a terceros) se fundamentó en su calificación como liberalidad (artículo 15.e) de la LIS), sí procede confirmar en este caso el ajuste practicado por la Inspección pues, como se ha indicado, la interesada asumió los gastos relativos al referido inmueble sin estar obligada a ello por el contrato de arrendamiento.

En consecuencia, procede estimar en parte las alegaciones de la reclamante en este punto.

SEXTO.- Sobre el ajuste por **deterioros de operaciones comerciales con deudores vinculados**.

Alega la mercantil al respecto:

"Deben considerarse deducibles las pérdidas justificadas referidas a las cantidades reclamadas judicialmente (sin contradicción en cuanto a este extremo) a quien efectivamente disfrutó del inmueble en el período considerado, es decir, el ex cónyuge de D. Axy. El citado ex cónyuge no ha estado vinculado con la Sociedad como socio ni por ningún otro título.

La condición de domicilio familiar durante la tramitación del procedimiento de divorcio de los cónyuges no contradice la circunstancia de que durante el citado periodo D. Axy no pudo disfrutar en modo alguno del inmueble asignado expresamente a su ex cónyuge ni respondía legalmente de su pago.

En lo que se refiere a este ajuste, la Inspección motivó lo siguiente en el acuerdo impugnado:

"Tal y como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, se han contabilizado, y deducido fiscalmente, deterioros por operaciones comerciales en la cuenta 694 respecto de:

- D. Axy, por importe de 86.625 euros para reconocer la posible morosidad por facturas del primer semestre de 2019 pendientes de cobro (de enero a junio de 2019).
- Dña. Ekb, CUENTA 430.11, por importe de 57.748,00 euros, debido a que ha incurrido en morosidad de julio de 2019 a octubre de 2020.

Cabe pues, analizar la deducibilidad de dichas pérdidas por deterioro de créditos de conformidad con el artículo 13.1 de la LIS:

- D. Axy: como se menciona en los hechos, D. Axy es el propietario último de XZ, existiendo vinculación entre acreedor y deudor conforme al artículo 18 de la LIS. Ello implica la inadmisión de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos, pues así lo prevé el artículo 13.2º de la LIS, no encontrándose D. Axy en ninguna de las situaciones excepcionales previstas en el citado apartado.

Por tanto, correspondería corregir la partida de gasto por este concepto de la cuenta de pérdidas y ganancias con el consiguiente ajuste extracontable en 2019 de 86.625,00 euros.

- Dña. **Ekb**: en lo concerniente a los impagos de arrendamientos imputados la ex cónyuge de D. **Axy**, la Inspección mantiene que, hasta el momento, se trata de deudas contraídas entre XZ y D. Axy por el arrendamiento del inmueble sito en DIRECCIÓN 2, pues en el contrato de arrendamiento quien aparece como arrendatario y potencial deudor de las rentas no es otra persona que D. Axy, y no Dña. **Ekb**, independientemente de quien haga uso del citado inmueble.

(...)

De este modo, correspondería corregir la partida de gasto por este concepto de la cuenta de pérdidas y ganancias con el consiguiente ajuste extracontable en 2019 de 57.748,00 euros, pues existe vinculación entre el deudor (D. **Axy**) y el acreedor (**XZ**).

Subsidiariamente, y aunque la Inspección entienda que D. **Axy** sigue siendo deudor, en el hipotético caso en que se entendiese que el uso de la vivienda determina, a pesar de que la resolución judicial no se haya pronunciado sobre ello, quien es el deudor, nos encontraríamos en un supuesto en que la deudora serían Dña. **Ekb** y los hijos menores a los que se le concede el uso de la vivienda. En este supuesto, resulta difícil defender que no exista vinculación entre la sociedad acreedora y los deudores, máxime cuando el propio artículo 18.2 de la LIS señala que:

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

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

En conclusión, de un modo u otro, no cabe admitir la deducibilidad de los deterioros de créditos comerciales por existencia de vinculación entre deudor y acreedor".

El artículo 13.1 de la LIS, en redacción original, establece:

"1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes de la deducibilidad de las dotaciones por deterioro de los créditos y otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo. Dichas normas resultarán igualmente de aplicación en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado que posean los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras h) e i), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la presente Ley".

Pues bien, de conformidad con lo dicho en los fundamentos anteriores, no habiendo en el caso que nos ocupa vinculación entre acreedor y deudor en los términos del artículo 18.2.a) de la LIS, no podemos sino concluir que el ajuste practicado resulta improcedente, debiendo estimar las pretensiones actoras en este punto y anular el citado ajuste.

SÉPTIMO.- Sobre los deterioros contabilizados de inmuebles.

La mercantil alega lo siguiente:

"La Sociedad ha seguido en todo momento los criterios manifestados por los auditores de las cuentas y se ha atendido a su criterio profesional con arreglo a las valoraciones solicitadas y obtenidas. Así consta debidamente en la documentación aportada que obra en el expediente administrativo. El problema de la dificultad de una adecuada valoración de los activos inmobiliarios se ha mantenido en el periodo comprobado y tiene su origen en la persistente crisis económica. Esta es también la razón por la que la Sociedad indicó en las actuaciones que consideraba fiscalmente no deducible el deterioro registrado en el ejercicio 2014".

Habiendo la Inspección motivado los ajustes efectuados en los siguientes términos:

"5.1. Deterioros con origen en el periodo 2014. Bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación.

Tal y como ya se ha adelantado, en el periodo 2014, **XZ** declaró un deterioro del inmovilizado por importe de 9.064.498,64 euros, que dio lugar a una base imponible negativa de 9.675.799,25 euros, habiendo reconocido que:

"En relación con el citado deterioro y la inclusión del mismo en la base imponible declarada del ejercicio 2014, la Sociedad por medio del presente declara que el mismo debe considerarse en la presente comprobación como fiscalmente no deducible y sin incidencia, por tanto, en la base imponible del citado ejercicio."

Por tanto, la falta de justificación del deterioro contabilizado en 2014 y el reconocimiento de su improcedencia por parte del propio obligado tributario obliga a corregir su situación y reducir la base imponible con resultado negativo a compensar en futuros ejercicios del ejercicio 2014 en 9.064.498,64 euros.

Además, el artículo 119.4 de la LGT establece que:

"4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos."

De este modo, en aras de la regularización completa de la situación de la obligada tributaria, se aplicarán las bases imponibles negativas resultantes de la liquidación propuesta.

b.2. Ajustes relativos a deterioros, reversiones y amortización de las inversiones inmobiliarias imputables a 2017.

Como se ha mencionado en los antecedentes de hecho, **XZ** contabilizó, en 2017, una serie de deterioros y reversiones relativos a las inversiones inmobiliarias, tanto por las construcciones como por los terrenos. De la información aportada se extrae que las reversiones contabilizadas tienen su origen en el deterioro anotado en el periodo 2014 por importe de 9.064.498,64 euros, el cual ha sido declarado improcedente por falta de justificación, habiendo reconocido el obligado tributario esta improcedencia.

Como consecuencia de lo anterior, las reversiones contabilizadas como consecuencia de la valoración de fecha 31/12/2017 no deben integrarse en la base imponible del impuesto, pues es indubitado que proceden de dicho deterioro. En consecuencia, se debe ajustar la base imponible en los siguientes importes.:

(...)

Al mismo tiempo, procederá incrementar el ajuste extracontable realizado por importe de 2.403.823,87, por la puesta en garantía de pago de una propiedad inmobiliaria ante la Hacienda Pública, en las demás depreciaciones contabilizadas de los inmuebles, siendo los ajustes los siguientes:

(...)

Finalmente, en cuanto a la amortización, en 2017 se acordó un ajuste de auditoría de 81.019,62 euros a razón de un exceso de amortización que se corresponde con el deterioro de las inversiones inmobiliarias en el ejercicio 2014. Por tanto, al no proceder el deterioro original, se debe deshacer el ajuste realizado que se materializó en el ejercicio 2017 por importe de 81.019,62.

5.3. Ajustes relativos a deterioros y reversiones de las inversiones inmobiliarias imputables a 2018.

La improcedencia del deterioro contabilizado en 2014 también tiene consecuencias tributarias respecto del resultado de la venta del inmueble sito en **DIRECCIÓN 3**. Así pues, en la compraventa se canceló un deterioro de 580.299,93 euros contabilizado en la cuenta 599 DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDO PARA VENTA que no debió darse de alta en un principio. Por tanto, eliminando dicha partida, el resultado de la operación hubiese arrojado una mayor pérdida de 580.299,93 euros, importe por el que se debe realizar el oportuno ajuste negativo".

El artículo 13.2 de la LIS, en redacción dada por el artículo 3.2.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, establece:

"2. No serán deducibles:

a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias:

1.^a que, en el periodo impositivo en que se registre el deterioro, no se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y

2.^a que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho periodo impositivo se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley. En el supuesto previsto en la letra b) anterior, aquellas serán deducibles siempre que las circunstancias señaladas se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación".

En relación con lo alegado sobre que la sociedad ha seguido en todo momento los criterios manifestados por los auditores de las cuentas y se ha atendido a su criterio profesional, ha de indicarse que de conformidad con doctrina reiterada de este TEAC (resoluciones de 27/05/2024 -RG 4569/2021- y de 12/11/2019 -RG 6004/2017-), el hecho de que exista una opinión favorable a las cuentas anuales de un auditor no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas. Así, en la primera de las resoluciones citadas, se motivaba lo siguiente:

<<Asimismo, en lo que respecta al valor probatorio de los informes de auditoría cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central, entre otras, en resolución de 02/12/2015 (RG 5870/13), confirmada por SAN de 23-10-2019 (rec. n.º 196/2016) y de 25-01-2022 (RG 8099/2019), según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoría, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa, no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de auditoría califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil, expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable, en un caso, y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes, en otro.

2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales, en un caso, y examinar y, en su caso, corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto, en otro.

3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente, aunque sometidos a unos requisitos, frente a funcionarios del Estado.

4. Su alcance es diferente: En auditoría se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo, operación por

operación, de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio.

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoría no es más que una prueba documental, realizándose tal afirmación no para desmentir directamente su contenido, ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, en el presente caso, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección, en el ejercicio de sus funciones, pueda comprobar y regularizar, como aquí acontece, el cumplimiento de las normas específicas de las cooperativas fiscalmente protegidas, ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

Asimismo en reciente SAN de 17/10/2023, rec. núm. 243/2020, confirmatoria de la resolución de este TEAC de 12/11/2019 (RG 6004/2017), se señala:

"FD CUARTO.

El hecho de que exista una auditoría de cuentas que dio por buena la contabilidad de la recurrente, no puede ser decisivo, pues como señala, entre otras, la STS de 23 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4734) (Rec. 3798/2008), "esta Sala se ha manifestado sobre el valor probatorio de los informes elaborados por los auditores señalando que el hecho de que las cuentas anuales estén verificadas por auditor y que su informe no contenga salvedades no añade valor probatorio a los libros de contabilidad, dado que el objeto de la auditoría de cuentas es verificar si las mismas ofrecen la imagen fiel y no la verificación de la corrección de los registros contables". Doctrina que reitera la contenida en las STS de 24 de mayo de 2010 (RJ 2010, 5210) (Rec. 2053/2005) y 3 de junio de 2010 (RJ 2011, 943) (Rec. 2585/2004). Y es que, como afirma la STS (Civil) de 20 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9217) (Rec.3516/1995), "ningún precepto legal impide que los tribunales puedan valorar el informe de Auditoría como prueba de que los datos contables que han examinado son manifestaciones de relaciones jurídicas a que obedecen en sentido económico-contable", es decir, estamos ante una prueba más, no vinculante, que debe ser valorada en conjunto con las demás pruebas y que no tiene la presunción de una especial veracidad y que, por supuesto, no vincula ni a la Administración ni a los Tribunales.

La Administración y este Tribunal pueden, de forma motivada, tal y como hace en el presente caso, discrepar del criterio de los auditores y de los peritos">>.

Por tanto, procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto y confirmar los ajustes practicados por la Inspección respecto de los deterioros y sus posteriores reversiones.

OCTAVO.- Sobre las **facturas recibidas de NP S.L.P.**

Alega la entidad lo siguiente:

"Los conceptos de las facturas se refieren al asesoramiento recibido en relación con las actuaciones de comprobación previa de la Sociedad por su IS, que motivaron la imputación de rendimientos de capital mobiliario a D. **Axy** y, por ello, no deberían considerarse gastos ajenos a su actividad o liberalidades en beneficio del "socio".

La persona física solo recibió "imputaciones" como rendimientos de capital mobiliario, sin que hubiera flujos efectivos de renta o patrimonio".

El acuerdo de liquidación, por su parte, indica:

"En consecuencia, no cabe admitir la deducibilidad de tales gastos por asesoramiento en sede de **XZ** por falta de afectación a su actividad económica, debiendo ser calificados como retribución de fondos propios en favor de D. **Axy**, en tanto que se trata de importes que debía haber asumido el socio con su patrimonio personal, habiéndose consumido recursos de **XZ** para afrontar tales partidas por la mera **condición de socio** único de D. **Axy**. Ello implica a su vez la inadmisión de deducibilidad de los gastos conforme al artículo 15.a) de la LIS".

Del mismo modo que ocurría con los gastos de suministros y personal, no siendo D. **Axy** socio de **XZ**, debemos concluir que el ajuste practicado resulta improcedente, por lo que procede estimar las alegaciones en este punto y anular el citado ajuste.

NOVENO.- Sobre el **derecho de D. Axy a deducir los ingresos a cuenta no practicados por la sociedad.**

Alega al respecto la reclamante:

"La Sociedad -debida o indebidamente- no practicó ingresos a cuenta en relación con los rendimientos imputados.
(...)

La posibilidad de deducir la retención no practicada es lo que establece el artículo 99.5 de la Ley del IRPF. El Acuerdo de liquidación a la sociedad resulta indebido por considerar imputable a la persona física un importe que en la comprobación vinculada a dicha persona física no se ha considerado deducible como retención no practicada, a pesar de que la sociedad estaba -según el propio Acuerdo- legalmente obligada a practicar la citada retención a cuenta".

En relación con ello, ha de advertirse que el derecho de D. **Axy** a deducirse los ingresos a cuenta no practicados por la sociedad es una cuestión que en nada afecta a la regularización por el Impuesto sobre Sociedades que aquí nos ocupa, debiendo pronunciarse sobre ello, en su caso, el TEAR de Cataluña al resolver la reclamación interpuesta por D. **Axy** frente a la liquidación girada respecto de su IRPF de los ejercicios 2016-2019 (RG 08/13173/2022).

No obstante lo anterior, dado que las alegaciones se refieren a las retenciones que correspondería haber practicado respecto de la imputación de utilidades por los gastos satisfechos por **XZ** a D. **Axy**, debe señalarse que habiéndose anulado por este TEAC los citados ajustes, ningún ingreso a cuenta procedería realizar, por lo que procede desestimar las alegaciones en lo que a esta cuestión respecta.

DÉCIMO.- Sobre los **acuerdos sancionadores.**

En primer lugar, hemos de señalar que habiéndose anulado en el Fundamento de Derecho CUARTO el acuerdo de liquidación girado por las operaciones vinculadas (derivado del acta A02-REFERENCIA_1), procederá igualmente anular el **acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-REFERENCIA_3**, anudado al mismo, por inexistencia de elemento objetivo de la infracción tributaria, debiéndose tener en cuenta la repercusión que dicha anulación pudiera tener en el **acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-REFERENCIA_4**, anudado al acuerdo de liquidación derivado del acta A02-

REFERENCIA_2, puesto que, tal y como venimos señalando, esta última incluye los ajustes del acta A02-**REFERENCIA_1**.

Asimismo, en lo que se refiere al citado **acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-REFERENCIA_4**, anudado al acuerdo de liquidación derivado del acta A02-**REFERENCIA_2** (relativa al resto de ajustes), deberá tenerse en cuenta la anulación por este TEAC de todos los ajustes practicados en virtud del artículo 15 a) de la LIS.

Por otra parte, como se indicó en el expositivo de los antecedentes de hecho, nada alegó la interesada en contra del citado acuerdo sancionador, habiéndose limitado esta a interponer la reclamación, sin enunciar los hechos motivadores ni los fundamentos jurídicos en que basa sus pretensiones ni en el escrito de interposición de la reclamación, ni tras la puesta de manifiesto del expediente.

Hay que recordar que en el procedimiento de revisión en vía económico-administrativa en primera o única instancia, instrumentado a través de la oportuna reclamación económico-administrativa, la formulación por los interesados de alegaciones que combatan el acto administrativo impugnado puede aportarse al procedimiento, bien con el propio escrito de interposición, bien posteriormente, tras la práctica del trámite de puesta de manifiesto del expediente, en los términos recogidos por el artículo 236 de la LGT.

Como tiene establecida la doctrina del Tribunal Supremo y la de este Tribunal Central, la falta de presentación de alegaciones no causa por sí misma la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzga o determina la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el artículo 237.1 de la LGT le atribuye: *"Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante"*.

No obstante lo anterior, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, sólo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido, cosa que no ocurre en el presente caso, por lo que es de aplicación asimismo la también reiterada doctrina de este Tribunal Central en el sentido de que cuando la falta de alegaciones priva al Tribunal de los elementos de juicio que podrían haber aducido para combatir los razonamientos del acto impugnado, y no apreciándose de los antecedentes obrantes en el expediente motivos de infracción, la consecuencia obligada es que el acto impugnado debe ser mantenido en su integridad, pues el mismo se encuentra amparado por la presunción de validez recogida en el artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que dispone que *"Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa"*.

En el supuesto que nos ocupa, como ya hemos dicho, la entidad se limitó a manifestar en su reclamación que el acuerdo sancionador no resultaba ajustado a Derecho, pero sin alegar los motivos en los que fundamentaba su pretensión de anulación del mismo.

Al respecto, debemos señalar que no resulta viable presentar una reclamación económico-administrativa o un recurso de alzada sin alegar motivos de impugnación y pretender que los Tribunales realicen un examen detallado de todas las circunstancias que pudieran influir en la validez de las liquidaciones y de las sanciones, pues es a los interesados a quienes les corresponde alegar los hechos y fundamentos de Derecho en los que basan su pretensión impugnatoria.

En todo caso, cabe indicar que en el acuerdo sancionador A51-**REFERENCIA_4** se recogen los hechos, la determinación de las infracciones cometidas con arreglo a los mismos, la identificación del sujeto infractor, la cuantificación de las sanciones aplicables y la motivación correspondiente, conteniendo una explicación racional y suficiente, fijando los hechos de los que se parte y realizando la inclusión de éstos en la norma jurídica; cumpliendo con ello sobradamente con el contenido que respecto de las resoluciones que ponen fin a los procedimientos sancionadores exige el artículo 211.3 de la LGT, a cuyo tenor:

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad".

En concreto, respecto del **elemento objetivo** (tipicidad), se indica en el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-**REFERENCIA_4** lo siguiente:

"La conducta del obligado tributario consistente en acreditar indebidamente bases imponibles a compensar en periodos posteriores estaba tipificada como infracción en el momento de su comisión en la LGT señalando que:

Artículo 195.1. "Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación."

De acuerdo con lo expuesto en los Antecedentes de Hecho, resulta probado que el obligado tributario incurre en el tipo infractor descrito, habiendo acreditado o declarado improcedentemente las siguientes bases imponibles negativas:

Periodo	2016	2019
Importe total	282.592,01	281.366,06
Parte del ajuste por operaciones vinculadas	166.752,78	12.865,86
Resto	115.839,23	268.500,20

Respecto del total de las bases imponibles indebidamente acreditadas, habrá que considerar no sancionable conforme al artículo 195, por incompatibilidad con el artículo 18.13 de la LIS, la parte que venga motivada por los ajustes derivados de operaciones vinculadas respecto de los que, existiendo obligación de documentación, esta haya sido incumplida. Por tanto, no cabe tener en cuenta los ajustes realizados por operaciones vinculadas en 2016 (ya sancionados conforme al artículo 18.3 LIS), pero sí en 2019, periodo respecto del que no existía obligación de documentación específica.

En este punto, la Inspección se aparta del contenido de la propuesta de resolución, en la cual no se apreció la concurrencia de infracción del artículo 195.1.º de la LGT por los ajustes por operaciones vinculadas correspondientes a 2019.

Finalmente, teniendo en cuenta el artículo 195.1.2º de la LGT, de los ajustes practicados habría afluído una base imponible positiva compensada, en el procedimiento inspector, con bases impositivas negativas pendientes de compensación, resultando de ello que no se produjese una falta de ingreso. Dicha conducta queda tipificada como infracción, correspondiéndole un importe de:

Periodo	2019
Importe	128.717,49".

Y en cuanto al **elemento subjetivo** (culpabilidad), se indica en el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-**REFERENCIA_4** lo siguiente:

"En el caso que nos ocupa, concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad respecto de todos los ajustes acordados. No obstante, procede efectuar un análisis pormenorizado de los mismos.

(...)

- Suministros de **DIRECCIÓN_3** y **DIRECCIÓN_2**: se dedujeron indebidamente gastos por suministros correspondientes a los inmuebles sitos en **DIRECCIÓN_3** y **DIRECCIÓN_2** que estaban siendo asumidos en favor de D. **Axy** por su **condición de socio**, no estando la entidad obligada a asumir los mismos, en tanto que correspondían al arrendatario por contrato.

Este es un comportamiento que se ha venido manteniendo durante toda la vigencia del contrato, desde que fuese suscrito en 2012. Además, los suministros ya eran satisfechos por parte de **XZ** durante la vigencia del contrato previo suscrito entre la entidad y **GH SLU**, a lo largo de cuya vigencia el inmueble estaba igualmente a disposición de D. **Axy**. Ello implica que, de un modo u otro, la situación de estos inmuebles no se ha visto alterada a lo largo de, al menos, una década.

Por tanto, cabe entender probado que tanto **XZ** como D. **Axy** eran perfectamente conscientes de que la entidad estaba asumiendo, en favor del socio, gastos privativos que generaban un considerable ahorro fiscal, a estar siendo deducidos en sede del IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

- Suministros de **DIRECCIÓN_1**: en cuanto a los gastos por suministros correspondientes al inmueble sito en **DIRECCIÓN_1** y no deducibles por tener carácter de liberalidad, cabe apreciar la existencia de culpa, reflejando ello la ignorancia del obligado tributario respecto del ordenamiento jurídico tributario, y incumplimiento del deber de cuidado que personalmente le era exigible.

- Gastos imputables a la vivienda sita en **LOCALIDAD_3**: **XZ** asumió, con su patrimonio, gastos imputables a la vivienda sita en **LOCALIDAD_3**, la cual nunca estuvo afecta a la actividad económica de la sociedad, sino al uso particular de D. **Oml**, debiendo ser calificados como retribución de fondos propios en favor del socio.

Esta es una cuestión que ya fue regularizada, y sancionada, en los procedimientos inspectores previos, habiendo sido confirmada por el TSJ de Cataluña en sentencia 7539/2021, quien reconocería la concurrencia de dolo.

En el presente supuesto, no cabe más que volver a calificar la conducta como dolosa, pues tanto **XZ** como D. **Axy** eran perfectamente conscientes de que los gastos estaban siendo asumidos en favor del segundo por su **condición de socio**, así como que dicha conducta era reprochable ya no solo a nivel de regularización, sino también de sanción.

- Gastos de personal: **XZ** dedujo gastos imputables a empleados que habían quedado a total disposición del socio, D. **Axy**, y por los que este no retribuía a la sociedad (no quedaban incluidos en el contrato de arrendamiento). De los hechos no cabe deducir más que el conocimiento, por parte de ambas partes, del disfrute particular del socio por tales servicios. Así pues, se dispuso de personal en materia de:

- Empleados del hogar: Dña. **Ubj**, D. **Ixt**, D. **Dmv** y D. **Mzt**.
- Asistente personal de D. **Axy**: Dña. **Cpw**.

Una muestra de la plena disponibilidad que ejerce el socio sobre los empleados es que, a pesar de la venta del inmueble sito en **DIRECCIÓN_3** en fecha 21/02/2018, D. **Dmv** sigue prestando servicios durante 2018, 2019 e incluso 2020 (según el modelo 111 presentado por **XZ**). De este modo queda acreditado que independientemente de que el inmueble esté o no arrendado, y sea propiedad o no de la sociedad, D. **Dmv** queda a disposición y servicio del socio en el desarrollo de tareas en **DIRECCIÓN_3**.

En conclusión, dicha conducta debe ser calificada de dolosa.

- Pérdidas por deterioro de inmuebles: el propio obligado tributario ha venido reconociendo que, por falta de justificación, no procedía el deterioro dotado en 2014 respecto de los inmuebles sitos en **DIRECCIÓN_3**, **DIRECCIÓN_2** y **DIRECCIÓN_1**, de modo que no cabía tener en cuenta la base imponible negativa dotada en tal periodo a consecuencia de este deterioro. A consecuencia de ello, los deterioros dotados en 2017, y que traen causa del valor fijado en función de dicho deterioro injustificado, fueron igualmente improcedentes.

Así pues, esta conducta, comunicada por el obligado tributario una vez iniciado el procedimiento inspector, debe ser calificada de dolosa, pues ha de entenderse que se era perfectamente consciente de la falta de justificación de la que adolece el deterioro, y por tanto, la imposibilidad de poder deducirlo.

- Pérdidas por deterioro de créditos: la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos con partes vinculadas (D. **Axy**) sin que concurriese ninguna de las circunstancias que lo permita pone de manifiesto el incumplimiento del deber de diligencia exigida a **XZ**, máxime cuando tales créditos son con el socio por el arrendamiento de un inmueble utilizado por él mismo, o, en su caso, por su ex cónyuge e hijos. Por tanto, tal conducta debe ser calificada de negligente.

- Gastos en **DIRECCIÓN_3** en 2019: la deducción de gastos relativos al inmueble sito en **DIRECCIÓN_3** en un periodo impositivo en que este inmueble no era siquiera propiedad de **XZ** pone de manifiesto, de forma coherente con lo ya señalado, una disposición reiterada del patrimonio de la sociedad en favor del socio, la cual ha quedado probado que era totalmente consciente. Por tanto, tal conducta debe ser calificada de dolosa.

- Gastos por servicios de **NP**: **XZ** ha asumido gastos por la prestación de servicios por parte de **NP**, a título particular, al socio, haciéndose así una disposición del patrimonio de la sociedad en favor de este último.

Esta conducta fraudulenta, al igual que otras mencionadas anteriormente, debe ser considerada perfectamente conocida tanto por la entidad como por el socio, calificándose de dolosa, pues ambas partes eran conocedoras de la naturaleza de los servicios, asesorar a D. **Axy** "para la realización del escrito de alegaciones frente a las Actas de Inspección por el Órgano de Aplicación de los Tributos, por los conceptos tributarios IRPF e IP."

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dichas improcedentes conductas como negligentes y dolosas, sin que pueda 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".

Finalmente, en lo que se refiere a la **cuantificación de las sanciones**, se indica en el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-**REFERENCIA_4** lo siguiente:

"De acuerdo con lo expuesto es los Antecedentes de Hecho, resulta probado que el obligado tributario incurre en el tipo infractor descrito, habiendo acreditado o declarado improcedentemente las siguientes cantidades:

PERIODO	2016	2019
Importe art. 195.1.1er. párrafo LGT	115.839,23	281.366,06
Importe art. 195.1. 2º párrafo LGT	0,00	128.717,49
BASE DE LA SANCIÓN	115.839,23	410.083,55

Según lo señalado en los fundamentos expuestos con anterioridad, la conducta del obligado tributario consiste en:

- la acreditación indebida de cantidades a compensar en base,
- la compensación de oficio en el procedimiento inspector, con bases impositivas negativas pendientes de aplicación, de rentas netas afloradas.

De acuerdo con todo lo expuesto hasta este momento, las sanciones procedentes aplicando el régimen jurídico en vigor responden al siguiente detalle:

	2016	2019
Artículo aplicable	Art.195	Art.195
BASE DE LA SANCION	115.839,23	410.083,55
Calificación de la infracción	GRAVE	GRAVE
% Sanción	15%	15%
Importe total de la sanción	17.375,88	61.512,53
SANCION EFECTIVA	17.375,88	61.512,53

Ahora bien, conforme al artículo 3 del RGRST:

"3. Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria."

Por tanto, teniendo en cuenta que la sanción por el incumplimiento de la normativa de las operaciones vinculadas, a la que viene referida la propuesta de resolución A51 **REFERENCIA_3**, deriva del acta A02 **REFERENCIA_1** y del acuerdo de liquidación provisional A23 **REFERENCIA_1** (en los cuales no se regularizan la totalidad de los elementos de la obligación tributaria), su importe debe minorar el del importe total correspondiente a las sanciones concurrentes. Tales importes a deducir son los siguientes:

CONCEPTO	2016	2017	2018
Artículo aplicable	Art. 18.13 LIS	Art. 18.13 LIS	Art. 18.13 LIS
BASE DE LA SANCION	166.752,78	187.261,21	552.331,08
Calificación de la infracción	GRAVE	GRAVE	GRAVE
% Sanción	15%	15%	15%
Importe total de la sanción	25.012,92	28.089,18	82.849,66
SANCION EFECTIVA	25.012,92	28.089,18	82.849,66
CONCEPTO	2019		
Artículo aplicable	Art. 195		
BASE DE LA SANCION por operaciones vinculadas	12.865,86		
Calificación de la infracción	GRAVE		
% Sanción	15%		
Importe total de la sanción	1.929,88		
SANCION EFECTIVA	1.929,88		

(...)

En consecuencia, de acuerdo con los Hechos y Fundamentos de Derecho antes expresados, este Órgano acuerda, de conformidad con el artículo 211.5.d) de la LGT, la imposición de las sanciones siguientes:

CONCEPTO	2016	2017	2018
Artículo aplicable	Art. 18.13 LIS	Art. 18.13 LIS	Art. 18.13 LIS
BASE DE LA SANCION	166.752,78	187.261,21	552.331,08
Calificación de la infracción	GRAVE	GRAVE	GRAVE
% Sanción	15%	15%	15%
Importe total de la sanción	25.012,92	28.089,18	82.849,66

<i>Deducción sanciones previas (art 3.3 RGAT)</i>	25.012,92	28.089,18	82.849,66
SANCION EFECTIVA	0,00	0,00	0,00
CONCEPTO	2016	2019	
<i>Artículo aplicable</i>	Art. 195	Art. 195	
BASE DE LA SANCION	115.839,23	410.083,55	
<i>Calificación de la infracción</i>	GRAVE	GRAVE	
<i>% Sanción</i>	15%	15%	
<i>Importe total de la sanción</i>	17.375,88	61.512,53	
Deducción sanciones previas (art 3.3 RGAT)	0,00	1.929,88	
SANCION EFECTIVA	17.375,88	59.582,65	
<i>Importe de la sanción</i>	214.840,17		
<i>Sanciones previas</i>	137.881,64		
<i>Sanción exigible</i>	76.958,54		
<i>Reducción por conformidad</i>			
<i>Sanción efectiva</i>	76.958,54		
<i>Reducción art. 188.3</i>			
Sanción a ingresar	76.958,54"		

Así pues, estando el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador A51-REFERENCIA_4 suficientemente motivado, de manera que la interesada pudo conocer las razones que justificaban el mismo y que podían haber sido rebatidas por aquella y no lo fueron, sin que por ello se le haya generado indefensión (*cfr.* sentencia del Tribunal Supremo de 22/02/2005 -rec. cas. 3055/2001-, que a su vez se hace eco de otras anteriores), procede confirmar el referido acuerdo salvo en lo relativo a la base de la sanción del artículo 195 de la LGT en los ejercicios 2016 y 2019, que deberá corregirse en el importe de los ajustes anulados por este TEAC (los fundamentados en el artículo 15 a) de la LIS); y en lo relativo a la deducción de sanciones previas en 2019, pues habiendo resultado anulada la sanción del artículo 195 de la LGT impuesta respecto de las operaciones vinculadas, no habrá nada que deducir (si bien ello no afecta al importe de la sanción efectiva, en la medida en que tampoco se tendrá en cuenta en la determinación de la base de la sanción la parte relativa a las operaciones vinculadas).

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones, en los términos señalados en la presente resolución.