



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05527/2010/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/07/2013**

Asunto:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Calificación de las rentas o utilidades derivadas de la participación de una persona física en una entidad, aún cuando se trate de una participación ostentada de manera indirecta a través de una sociedad interpuesta.

Criterio:

Las rentas o utilidades derivadas de la participación de una persona física en una entidad, aun cuando se trate de una participación ostentada de manera indirecta a través de una sociedad interpuesta, implica una ventaja económica utilidad o rendimiento que deriva del capital mobiliario, que ha de imputarse a la persona física que resulta beneficiario de las mismas.

Nota: Criterio reiterado en resolución TEAC de 13 de julio de 2026, RG: 00-1348-2023. Criterio asimismo aplicado en Res. TEAR Valencia 29-04-2011 (RG 46/2363/09.)

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
25.1

Conceptos:

Calificación
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Impuesto sobre sociedades
Participaciones
Rendimientos de capital mobiliario
Sociedad mercantil
Socio/partícipe
Titularidad

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

SALA PRIMERA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FÍSICAS

R.G.: 5527-10

VOCALIA DECIMA

Fecha de Sala: 25/07/2013

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central, promovida por **D. Axy**, y en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en (...), contra acuerdo de liquidación de fecha 8 de noviembre de 2010 dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, cuantía 90.034,89 €.

-
-
-

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Con fecha 8 de julio de 2010 los servicios de Inspección de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes incoaron a la reclamante acta de disconformidad (A.02) número 7.....56 por el impuesto y período de referencia, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio. En el acta de disconformidad, el actuario hizo constar, en síntesis, lo siguiente:

1) La fecha de inicio de las actuaciones inspectoras fue el día 27/01/2009. A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/03 del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 14 días tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 (en adelante LGT).

2) Por acuerdo del Inspector-Jefe de 16 de diciembre de 2009 (notificado el siguiente día 21 de diciembre), el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se amplió a 18 meses conforme a lo establecido en el artículo 150.1 de la LGT y 184 del RGAT.

3) Durante las actuaciones inspectoras se incoaron dos procedimientos de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas con las entidades **XZ**, S.L. (en adelante **XZ**) y **JK**, S.L. (en adelante **JK**).

D. **Axy** posee una participación del 99,99% en el capital de la sociedad **JK** (ejercicios 2004 a 2006) y del 99,99% en el capital de **QR**, SL (en adelante **QR**), sociedad constituida el 24-10-2006; el 29-12-2006 el Sr. **Axy** aporta las participaciones que tiene de la entidad **JK** en la ampliación de capital de **QR**.

El 11-12-2007 **QR** absorbe a **JK**; se fija como fecha de retroacción contable el 1-1-2007.

Por otro lado, D. **Axy** posee una participación del 57,50% (ejercicio 2004) y del 37,50% (ejercicios 2005 y 2006) en el capital de la entidad **XZ**. A su vez, **JK** (ejercicios 2004/05/06/07) y **QR** (ejercicio 2007) poseen el 32,5% y el 37,5%, respectivamente, del capital social de la entidad **XZ**. A 31-12-07 **QR** posee el 70% de **XZ** (el 11-12-2007 **QR** absorbe a **JK**).

D. **Axy** es el Administrador único de **JK** y de **QR** siendo Presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de **XZ**.

4) No consta el desarrollo de actividades económicas por el obligado tributario en el periodo comprobado.

5) El obligado tributario presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio comprobado en régimen de tributación individual. Figura detalle de los datos declarados en el acta.

6) Mediante diligencia de 25/06/10 se comunico al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, artículo 157 LGT y artículo 96 RGAT.

Puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario presentó alegaciones el 2 de agosto de 2010.

SEGUNDO: El 8 de noviembre de 2010 la jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes practicó liquidación, por el concepto y ejercicio expresado, resultando una deuda tributaria de 90.034,89 €. La liquidación fue notificada el día 10 de noviembre de 2010. En ella se regularizan, entre otros, los siguientes extremos

1.- Cesión de uso de elementos patrimoniales, propiedad de las entidades **JK**, **QR** y **XZ**, de forma gratuita, al Sr. **Axy**. Calificación de las utilidades percibidas.

En el ejercicio 2007 el Sr. **Axy** es socio mayoritario de las entidades **QR** (99,99%) y **XZ** (70%), administrador único de **JK** y **QR** y presidente del consejo de administración y consejero delegado de **XZ**. El 11-12-2007 **QR** absorbe a **JK** traspasando en bloque su patrimonio; se fija como fecha de retroacción contable al 01-01-2007.

patrimonio, se fija como fecha de valoración contable el 01-01-2007.

En el ejercicio 2007 la entidad **XZ** cedió gratuitamente vehículos de turismo al obligado tributario, para fines particulares. Durante las actuaciones inspectoras se tramitó un procedimiento de determinación del valor normal de mercado de la cesión gratuita de los vehículos (Expediente n.º EXPEDIENTE_1).

La entidad **JK** efectuó la cesión gratuita para fines particulares de inmuebles y embarcaciones de su propiedad, a favor del obligado tributario. Durante las actuaciones de comprobación e investigación tributaria se instruyó un procedimiento de determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas (expediente n.º EXPEDIENTE_2)..

Asimismo, la entidad **QR** cedió gratuitamente un cuadro (...) al obligado tributario. Este cuadro, según consta en la póliza de seguro suscrita por **QR**, se encuentra en la calle ..., (...) de la urbanización (...) de MUNICIPIO_1, que fue adquirida por el Sr. **Axy** el 14-09-05, constituyendo su domicilio habitual según declaraciones de IRPF.

Por otra parte, las entidades **JK** y **XZ** pagaron en el ejercicio 2007 determinados gastos personales del Sr. **Axy**, entre otros, el pago de los gastos de construcción de una piscina en su vivienda habitual y el pago de mobiliario y elementos de decoración de su vivienda habitual. En las paginas 51 y siguientes del informe ampliatorio figura detalle de los distintos gastos y en la pagina 7 del acuerdo de liquidación consta un resumen de los mismos y su valoración.

La inspección ha constatado el uso y disfrute de elementos patrimoniales por parte del obligado tributario así como el pago de sus gastos personales por parte de sus sociedades; considera como retribución de fondos propios el uso gratuito de vehículos, inmuebles y embarcaciones así como el pago de los gastos personales del Sr. **Axy** dado que la razón de su percepción deriva de la participación en los fondos propios de las sociedades. Califica los rendimientos obtenidos por las citadas operaciones como rentas en especie del capital mobiliario, en concreto, de los establecidos en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF). Señala que las funciones desempeñadas por el Sr. **Axy** en su condición de Administrador único de **JK** y **QR** y Presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de **XZ** tuvieron carácter gratuito; en los Estatutos de **JK** no se recoge indicación alguna respecto al carácter gratuito o retribuido del cargo de Administrador y en los de **QR** se establece la gratuidad del cargo y en **XZ** si bien los Estatutos prevén la posibilidad de satisfacer retribuciones a los miembros del consejo de administración en forma de dietas por asistencia, en la cuenta de mayor "Consejeros" que se adjunta a la diligencia nº 23 extendida a la entidad, consta que el Sr. **Axy** no percibió cantidad alguna por dicho concepto.

Las valoraciones de las retribuciones de fondos propios se han efectuado de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 TRLIS (RD Legislativo 4/2004), según redacción dada por la Ley 36/2006, de 26 de noviembre, relativo a los métodos de valoración en las operaciones vinculadas.

La inspección considera que no procede la deducción en la cuota líquida de los ingresos a cuenta que se deberían haber practicado, pues la omisión de los ingresos a cuenta por las entidades fue imputable al obligado tributario, dada su condición de Administrador de las mismas.

2.- Recalificación de rentas del trabajo en rendimientos de capital mobiliario.

El Sr **Axy** socio y administrador único de las entidades **JK** y **QR** declara en el ejercicio 2007 como ingresos íntegros de rendimientos del trabajo personal procedentes de dichas entidades las cantidades de 110.000 euros y 80.000 euros, respectivamente. La inspección considera que dichas retribuciones no corresponden a servicios efectivamente prestados por su condición de administrador y/o derivados de una relación laboral sino que corresponden a retribuciones del capital, definidas en el artículo 25.1.d) de la LIRPF. La inspección recalifica como rendimientos del capital mobiliario las retribuciones en metálico satisfechas por las citadas entidades y que éstas habían calificado como rendimiento del trabajo y sobre las que se habían practicado unas retenciones de 27.500 euros y 16.000 euros, respectivamente (modelo 190).

3.- Imputación de rentas inmobiliarias

El 20-09-06 el Sr. **Axy** adquirió con carácter privativo el 75% de la vivienda unifamiliar sita en el término de MUNICIPIO_2 (...), construida sobre la parcela n.º ... de la Urbanización (...), siendo el valor catastral de dicha vivienda en el ejercicio 2007 de 4**.***.*** euros. Esta vivienda fue aportada, como aportación no dineraria, en la ampliación de capital efectuada por la entidad **QR** el 20-12-2007.

El 13-07-07 el obligado tributario adquirió por mitad y en proindiviso la vivienda ... de la tercera planta ..., del bloque (...), término de MUNICIPIO_3 (...) y dos plazas de garaje, siendo el precio de la compraventa de 5**.***.*** euros y careciendo el inmueble de

referencia catastral, según consta en la escritura pública.

En base al artículo 85 de la LIRPF la Inspección considera como imputación de rentas inmobiliarias las cantidades de 3.248,65 euros -inmueble situado en MUNICIPIO_2- y 696,74 euros -inmueble situado en MUNICIPIO_3-.

4.- Pensión compensatoria

En el ejercicio de 2007 el Sr. **Axy** se redujo de la base imponible general, entre otros conceptos, por el pago de pensión compensatoria, la cantidad de 29.800,08 euros. Dicha cuantía, según manifestación del sujeto pasivo, se destinó al pago de la hipoteca de su excónyuge, por lo que no se admite dicha reducción.

TERCERO: Disconforme con la liquidación anterior, la interesada interpone, el 7 de noviembre de 2010, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, donde se le asigna el número de registro 5527 -10.

Puesto de manifiesto el expediente, el 4 de julio de 2011, el interesado presenta escrito de alegaciones, en el que, en síntesis, manifiesta lo siguiente:

1) Duración de las actuaciones inspectoras. Señala que el acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras no está motivado y carece de justificación. Además, señala que no son correctas las dilaciones que se le han imputado por aportación de documentos y por la prórroga concedida en el trámite de alegaciones al acta.

Solicita se declare la nulidad del acto recurrido y también que se declare la imposibilidad de retrotraer las actuaciones o de iniciar nuevamente la inspección actuaciones si está prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria.

2) Recalificación de los rendimientos del trabajo como de capital mobiliario.

La entidad **JK** y posteriormente **QR** prestaba servicios de dirección y gestión de las actividades inmobiliarias desarrolladas por sus entidades participadas. En relación con estas actividades, el obligado tributario, además de su condición de socio y administrador, desempeñaba una actividad de naturaleza laboral; en consecuencia, las retribuciones percibidas deben ser calificadas, a efectos del IRPF, como rendimientos del trabajo.

En caso de que resultase aplicable la calificación como rendimientos del capital mobiliario, se produciría un exceso de imposición, con enriquecimiento injusto para la Administración prohibido por el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia.

3) Valoración operaciones vinculadas:

A) cesión de uso de elementos patrimoniales

Señala que, sin perjuicio de la consideración de que los bienes "hayan estado a disposición del socio y administrador", se han utilizado como medios para facilitar la prestación de servicios a terceros, objeto de la actividad de la sociedad. Por otra parte, siendo la relación con su sociedad patrimonial de prestación de un trabajo personal, habiendo obtenido rendimientos de este carácter, a las retribuciones en especie que se le imputen debería aplicárseles éste carácter.

Entiende que procede considerar, conforme lo previsto en el artículo 101 de la ley del IRPF, el importe de la retención o del ingreso a cuenta, que según dicho precepto debe entenderse practicado a cargo de las sociedades obligadas a ello.

B) Pago de gastos personales del obligado tributario

Señala que los gastos que le producen a la sociedad los bienes, viviendas, embarcaciones, etc., o son inversiones de la entidad o bien sirven también, siquiera parcialmente, a favorecer las relaciones con clientes, proveedores o representantes de entidades financieras.

4) Deducción de retenciones y/o ingresos a cuenta. Entiende que debe aplicarse la presunción al retenido recogida por el artículo 101 de la ley del IRPF, deduciendo la retención o el ingreso a cuenta que debería haberse ingresado por las sociedades **JK** y **XZ**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el presente expediente los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente Reclamación Económico-Administrativa, en la que se plantean las siguientes cuestiones: 1º) Procedencia o no del acuerdo de ampliación de actuaciones; 2º) Procedencia o no de las dilaciones imputadas al obligado tributario; 4º) Calificación de los rendimientos regularizados y; 5º) Procedencia o no la deducción del ingreso a cuenta.

SEGUNDO: La primera cuestión planteada es la relativa a la falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

La entidad considera que se ha incumplido el plazo de duración de las actuaciones pues entiende que carece de motivación suficiente el acuerdo de ampliación de las mismas otros seis meses más.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo.

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

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

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

(....).

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

Por su parte, el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007 aplicable a las presentes actuaciones establece que:

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

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

...”.

Como ya se interpretaba con relación al anterior marco normativo, la simple cita, enumeración o remisión a los apartados de aquel artículo 150.1, manifestando la simple concurrencia al caso, no colman las exigencias de motivación a que se encuentra sujeto aquella ampliación de plazo, en tanto que la ‘especial complejidad’ (concepto jurídico indeterminado), resulta de la apreciación que se haga por la Inspección de las mayores dificultades, complicaciones u obstáculos con los que allí se enfrenta, por lo que sólo su exteriorización permitirá al contribuyente conocer aquellas razones y reaccionar, en su caso, frente a tal acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, al tiempo que aquella motivación asegura la ausencia de arbitrariedad en la actuación administrativa. Para dar cumplimiento a ello, el propio precepto reglamentario diseña un específico procedimiento en el que prima la protección o garantía del contribuyente al disponerse que:

“4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas. ...

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte”.

En el caso analizado exige igualmente tener presente lo dispuesto por el apartado 1º del artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, ya citado, según el cual, aquella ampliación del plazo de duración de las actuaciones procederá cuando concorra “en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento”, lo que no supone más que la plasmación de un principio, el que las actuaciones que se siguen frente a un contribuyente en un determinado procedimiento son únicas, cualquiera que sea el alcance de aquéllas, por lo que aquel acuerdo de ampliación se extenderá a todos los conceptos y periodos que sean objeto de comprobación e investigación en aquel procedimiento. La lectura de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009 (recurso nº 185/2007), disipa cualquier duda interpretativa que hubiera al respecto. En aquel asunto, frente al recurso interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de ..., contra el citado Real Decreto 1065/2007, entre otros aspectos, frente el artículo 184.1, aduciendo que, “tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora”, sentencia el Alto Tribunal (Fundamento Noveno), que:

“Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria , aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento”.

Dicho lo anterior, véase que en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras notificada a la actora, se decía que *“las actuaciones inspectoras tendrán carácter general”,* extendiéndose a las *“obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y periodos que a continuación se detallan ... :”,* siendo estos los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2003 a 2007.

Hechas las anteriores consideraciones, véase que en la propuesta del actuario de 13 de noviembre de 2009 se amplió el plazo de duración de actuaciones, tras recordarse los diferentes conceptos impositivos y periodos que comprendían aquellas actuaciones, se alude a las siguientes circunstancias:

«El sujeto pasivo es el socio mayoritario de un grupo económico cuya entidad operativa más significativa es XZ, S.L. (...). De manera simultánea se están realizando actuaciones inspectoras para comprobar la situación tributaria del socio principal, de sus sociedades patrimoniales (JK, S.L. y QR, S.L.) así como de XZ, S.L., LM, S.A., NP, S.A. y QH S.L.. Todas ellas sociedades del grupo económico.

Las actuaciones ante las sociedades JK S.L. y QR S.L. se iniciaron con fecha de notificación 29 de abril de 2009. Las actuaciones ante la propia persona física y ante el resto de sociedades se iniciaron en fecha 27 de enero de 2009.

Como resulta evidente, en cualquier análisis que se realice del grupo económico se observa que las relaciones entre el socio persona física, XZ, S.L. como principal empresa operativa del grupo, y las restantes empresas del grupo económico, son tales que obligan a una comprobación tributaria conjunta, aumentando sensiblemente la complejidad del procedimiento, obligando a la tramitación de numerosos procedimientos de valoración de operaciones vinculadas y requerimientos de información a terceros y estudio de operaciones de reestructuración empresarial.

Así, se han tramitado o se van a tramitar no menos de doce procedimientos de valoración de operaciones vinculadas, tanto entre el socio persona física o su esposa con las sociedades patrimoniales o las sociedades operativas, como entre las personas jurídicas entre sí. La transmisión de bienes inmuebles a favor del socio o de otras sociedades del grupo; la cesión gratuita de créditos, de vehículos automóviles de turismo, de barcos, de inmuebles o de obras de arte han de ser valoradas.

Igualmente, se han realizado más de treinta requerimientos de información, varios de ellos a entidades financieras, que afectan al socio o a las entidades del grupo económico.

Entre las empresas del grupo se han producido operaciones de reestructuración empresarial. En dos de ellas no consta, en las bases de datos de la AEAT, que se haya presentado la pertinente comunicación a la Administración, lo que supone una investigación que incrementa la complejidad de las actuaciones.

Es preciso considerar asimismo que la modificación de las calificaciones de cualesquiera de las rentas que obtienen las sociedades citadas pueden producir variaciones en la renta de la persona física, último receptor de las rentas del grupo económico..»

El 27 de noviembre de 2009 la interesada presenta alegaciones formuladas frente a aquella propuesta, y el 16 de diciembre de 2009 el Jefe de la Dependencia dictó acuerdo por el que se ampliaba el plazo de duración de las actuaciones en seis meses, lo que fue notificado al interesado en fecha 21 de diciembre de 2009. En dicho acuerdo se insiste en lo ya expresado en la anterior propuesta, considerándose la concurrencia del supuesto previsto en el apartado b) del artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, que implica la existencia de una especial complejidad en el procedimiento de inspección, por lo que, considerándose suficientemente fundamentado y argumentado dicho carácter de especial complejidad, procede aquella ampliación del plazo.

El juicio que acabamos de exponer está en total consonancia con la posición que mantiene la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, que aparece expuesta de modo especialmente significativo en la Sentencia de 25/03/2011 (Rec. de Casación 57 /2007), reiterada por las posteriores Sentencias de 25/05/2011 (Rec. de Casación 1360/2007) y 01/06/2011 (Rec. de Casación 855/2007). El mismo criterio se ha plasmado después en la Sentencia de 04/07/2011 (Rec. de Casación 683/2009), la Sentencia de 14 de octubre de 2011 (recurso nº 391/2009) y la sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009).

Visto lo anterior, se confirma la procedencia del acuerdo de ampliación de actuaciones por entenderse aquél suficientemente motivado, en lo que hace a acreditar las circunstancias tasadas que habilitan tal ampliación del plazo general de duración de las actuaciones, según la jurisprudencia sentada al respecto por el Tribunal Supremo.

TERCERO: A continuación la reclamante se refiere a las dilaciones imputadas por la Administración.

En el acuerdo de liquidación se imputan a la interesada las siguientes dilaciones: del 10 al 24 de marzo de 2009 (14 días

naturales) por retraso en la aportación de documentación y del 26 de julio al 3 de agosto (8 días naturales) como consecuencia de la solicitud presentada por el sujeto pasivo de ampliación de plazo para presentar alegaciones al acta.

En el apartado 4 de la diligencia nº 3 extendida el 5/03/09 se solicita, entre otra documentación, la escritura de compraventa de 30.100 participaciones de **XZ**, n.º (...) a (...), adquiridas por el Sr. **Axy**. En dicha diligencia se indica que se suspenden las actuaciones las cuales se reanudarán el 10 de marzo de 2009 en las oficinas de la inspección y que la no aportación en dicha fecha de la documentación solicitada en esta diligencia se considerará dilación por causa no imputable a la Administración y se computará en el plazo establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003. En el apartado 2 de la diligencia nº 7 extendida el 22/06/09 consta que este documento fue remitido por correo electrónico el 24/03/09.

La inspección considera dilación no imputable a la administración como consecuencia del retraso en la aportación de documentación el periodo que media entre el 10 y el 24 de marzo de 2009.

La reclamante entiende que sólo procede computar 4 días porque la Administración está obligada a conceder un plazo mínimo de 10 días.

El artículo 104, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (RGAT), dispone:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa..."

Y el artículo 171 del RGAT referido a examen de la documentación de los obligados tributarios, dispone:

"1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración."

En el caso que ahora nos ocupa el documento cuya tardía aportación genera la dilación controvertida es una escritura pública de compra-venta en la que la reclamante actúa como otorgante en calidad de comprador. Este Tribunal entiende que una escritura de compra-venta es un documento público que encaja plenamente dentro del concepto de documento con trascendencia tributaria a que se refiere el apartado e) del artículo 171.1 del RGAT, al tratarse de un documento que eleva a público un contrato como es la compra-venta negocio claramente susceptible de constituir el hecho imponible de diversos tributos y que contiene datos trascendentes para la cuantificación de diversas cuotas tributarias.

De acuerdo con esto y por disponerlo así el artículo 171 en su apartado 3 no es necesario conceder un plazo de 10 días para su aportación.

Con relación a si la ampliación del plazo para formular alegaciones al acta debe considerarse como dilación por causa no imputable a la Administración, este Tribunal ha declarado en diversas resoluciones, entre otras, en resoluciones de 6 de noviembre de 2008 (RG 2337-07 y RG 2338-07), de 15 de marzo de 2010 (RG 4428/09 y RG 4448/09) y de 30 de junio de 2011 (RG 5811/09), que se considera dilación imputable al contribuyente el tiempo de ampliación del plazo para formular alegaciones.

A propósito de esta cuestión, el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso de casación nº 485/2007) se ha pronunciado en los siguientes términos (FJ Tercero):

“(B.2) El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es “imputable” a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es “imputable” al contribuyente, en el sentido de “atribuible” por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

– Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente.”

De acuerdo con lo expuesto, se confirman los 24 días computados por la inspección como dilación imputable al contribuyente por lo que puede concluirse que no se ha producido el exceso de duración denunciado.”

En conclusión, existiendo dos dilaciones por causa no imputable a la Administración, desde el 10/03/2009 al 24/03/2009 (14 días naturales) motivado por el retraso en la aportación de documentación y 8 días por la ampliación del plazo solicitada por el obligado tributario (artículo 104.c) RGAT) éstas han de tomarse en consideración para el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones (artículo 150 de la Ley 58/2003), en virtud de lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y 102.2 RGAT que establecen que los períodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente y en el Fundamento de Derecho Segundo no procede aplicar los preceptos normativos relativos a los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. En consecuencia, se desestiman las alegaciones de la entidad.

CUARTO: La siguiente cuestión planteada consiste en determinar si las cantidades declaradas por el Sr. **Axy** como rendimientos de trabajo personal merecen tal calificación o deben ser calificadas como retribuciones del capital.

D. **Axy** posee una participación del 99,99% en el capital de la sociedad **JK** (ejercicios 2004 a 2006) y del 99,99% en el capital de **QR** (constituida el 24-10-2006). El 11-12-2007 **QR** absorbe a **JK** fijándose como fecha de retroacción contable el 1-1-2007

El Sr. **Axy**, socio mayoritario y administrador único de dichas entidades, declara, en 2007, como ingresos íntegros del trabajo personal procedentes de **JK** 110.000 euros y procedentes de **QR** 80.000 euros.

La inspección considera que dichas retribuciones no corresponden a servicios efectivamente prestados por su condición de administrador o derivados de una relación laboral sino que corresponden a retribuciones del capital, artículo 25.1. d) de la LIRPF; es decir, recalifica como rendimientos del capital mobiliario las retribuciones en metálico satisfechas por dicha entidad y que ésta había calificado como rendimientos del trabajo (así consta en los modelos 190 presentados por las citadas entidades).

En cuanto a la entidad **JK** consta en el expediente que los estatutos de la sociedad no indican nada respecto de la retribución de los administradores (diligencia nº 32) por lo que hay que estar a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 2/1995 que señala: “1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución”.

Y en la sociedad **QR** el artículo ... de sus Estatutos señala “el cargo de administrador no es retribuido”.

En relación con las funciones desempeñadas por el Sr. **Axy** a la entidad **JK** consta en el expediente que en el apartado 6 de la diligencia nº 4 extendida a dicha sociedad (incorporada al expediente por diligencia nº 16) el obligado tributario manifiesta que “Los servicios de Don **Axy** para esta compañía, se concretan en las funciones de dirección y gerencia de la misma. Se adjuntan los recibos correspondientes a sus percepciones por este concepto, en los años 2004, 2005 y 2007”. Y en los recibos correspondientes a 2006 y 2007 consta como concepto “retribución por mis servicios de gerencia de la Compañía la liquidación que se detalla”.

Y respecto a **QR** en diligencia n.º 8 extendida a la entidad, apartado 3, se recoge la siguiente manifestación del obligado tributario: «Que las funciones de D. **Axy** eran las de dirección y gestión de la propia compañía y el desarrollo junto con el equipo material y humano de la propia sociedad de los servicios prestados a terceros.»

Pues bien, respecto a las retribuciones de los administradores se ha pronunciado el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones, entre otras, en sentencias de 13 de noviembre de 2008, 21 de enero de 2010 y 1 de marzo de 2012.

En la reciente sentencia de 1 de marzo de 2012 del Tribunal Supremo dictada en el recurso 422/2008, analizando esta problemática respecto a ejercicios en que se encontraba vigente la ley 43/1995 se pronuncia en los siguientes términos (FD Quinto):

"En el tercer motivo se plantea la cuestión de la alegada infracción del artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas por parte de la sentencia, en la medida en que confirma las resoluciones administrativas que no aceptaron la deducción como gasto de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración de la sociedad. , S.A.

.....

La nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, La Ley 43/95 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de los administradores sociales, si bien el artículo 10.3 establece que: (.....). De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de la sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa

Y desde la óptica de los perceptores, el artículo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que se incluirán en los rendimientos de trabajo " Las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces.

Ahora bien, en el caso de administradores que al mismo tiempo son los accionistas de la sociedad se plantea la necesidad de distinguir cuando la retribución satisfecha es consecuencia de la prestación de servicios o cuando es mera retribución de capital, pues si es lo primero, el importe será gasto deducible en el Impuesto de Sociedades, pero no en cambio, cuando se trate de retribución de capital, ya que el artículo 14.1.a) de la nueva Ley (al igual que hacía su homónimo de la Ley 61/1978) dispone expresamente que no tendrán la consideración de gastos deducibles " los que representen una retribución de fondos propios".

Pues bien, sentado lo anterior, debemos poner de manifiesto que la sentencia nos dibuja una sociedad familiar.....

Teniendo en cuenta las circunstancias anteriormente indicadas, y desde luego la de que los administradores son todos ellos accionistas de la sociedad, la Sala de instancia, considera, que no se ha acreditado prestación personal de los consejeros a la sociedad y que la retribución percibida por los mismos debe considerarse retribución de fondos propios, argumentándose que "el artículo 14.1 .a) de la Ley 43/95 establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles los que representen una retribución de los fondos propios, donde deben incluirse no sólo las cantidades destinadas a retribuir, directa o indirectamente, el capital propio, cualquiera que sea su denominación, sino también las participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de las prestaciones personales."

Dicho lo anterior, el motivo debe desestimarse porque, aun cuando la redacción de la sentencia no sea lo suficientemente clara, del conjunto de la misma se deduce que la Sala de instancia, a partir del material aportado por la Inspección, ha apreciado que los servicios que se aparentan prestar por parte de los administradores a la sociedad no responden a la realidad, de tal forma que las retribuciones percibidas deben considerarse retribución de fondos propios, y, en consecuencia no resulta deducibles como gasto en el Impuesto de Sociedades".

En definitiva, el Tribunal Supremo en un supuesto similar al actual, administrador que al mismo tiempo es accionista mayoritario, declara que es necesario distinguir cuando la retribución satisfecha es consecuencia de la prestación de servicios o cuando es mera retribución de capital para lo que exige que resulte probada la prestación de los servicios, por lo que al no haber justificado que dichas retribuciones corresponden a sus servicios prestados como Administrador procede la calificación de las mismas como retribuciones del capital.

Por otro lado acerca de la existencia de una relación laboral entre la entidad y el Sr. **Axy**, como manifiesta la reclamante, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, especialmente de lo social, en donde se señala que en los supuestos de socios con una participación significativa en el capital social de la entidad, en la que adicionalmente desempeñen otras funciones, no cabe hablar de relación laboral, por ausencia de los requisitos de ajeneidad y dependencia, lo que determina que no deba calificarse la relación socio-sociedad como laboral sino como mercantil.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 2007, recurso casación para la unificación de doctrina nº 1652/2006, dice (FD segundo):

"Es cierto que la jurisprudencia admite que esas personas puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales supuestos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección. Y en este sentido existe una doctrina reiterada de la Sala, como por ejemplo en las sentencias de 29 de septiembre de 1988 (RJ 1988, 7143), de 16 de diciembre de 1991 (Rº 810/90), de 22 de diciembre de 1994 (Rº 2889/93), doctrina reiterada por otras muchas y que podemos resumir, con la sentencia de 20 de noviembre de 2002 (Rec. 337/02), en los siguientes términos:

.....

Partiendo de la anterior premisa, esta Sala ha resuelto la cuestión que se plantea cuando se compatibilizan funciones de Consejero Delegado y alto cargo, en el sentido asumido por la sentencia referencial. Las sentencias de 21 de enero, 13 mayo y 3 junio y 18 junio 1991, 27-1-92 (rec. 1368/1991) y 11 de marzo de 1994 (rec. 1318/1993) han establecido que en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones sino la naturaleza de vínculo, por lo que si existe una relación de integración orgánica (.....), la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo

orgánica, (...), la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, solo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificables de alta dirección, sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral".

La doctrina recogida en la sentencia citada, y en otras más que en la misma se señalan, implica que la relación de D. **Axy** con dichas sociedades no puede calificarse de laboral al poseer el 99% de dichas sociedades ser su administrador y percibir la retribución como gerente de las mismas.

Así pues, rechazado que nos encontremos ante rendimientos del trabajo, es correcta la consecuencia extraída por la inspección ante el hecho de que el perceptor de las rentas ostenta la condición de socio mayoritario y por ello son una retribución a los fondos propios conforme lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de la LIRPF que incluye dentro los rendimientos de capital mobiliario "*Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe*".

Las alegaciones del reclamante se centran en la existencia de una relación laboral y en que el proceder de la Administración es contrario al artículo 41 de la LIRPF que recoge las normas de valoración para operaciones vinculadas y nos remite al artículo 16 de la Ley reguladora del impuesto de Sociedades. Pero en este caso la Administración no ha realizado ninguna valoración o estimación de una renta, sino que ha alterado la calificación de la misma, pasando de ser declarada como renta del trabajo a ser imputada por la Administración como renta de capital, por los motivos expuestos y en definitiva porque no se acreditó su procedencia como renta del trabajo. En el expediente consta que en ningún momento se aportó por el interesado contrato de trabajo alguno.

Respecto al exceso de imposición que se produciría al modificar la calificación de los rendimientos cabe señalar que el tratamiento fiscal de las utilidades percibidas por la condición de socio derivan de lo dispuesto en el artículo 25. 1.d) de la LIRPF que incluye dentro de los rendimientos de capital mobiliario "*cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe*". Así pues, se confirma la regularización efectuada por la inspección desestimándose las alegaciones de la reclamante.

QUINTO: La siguiente cuestión planteada se refiere a la calificación de las utilidades percibidas por el Sr. **Axy** como consecuencia de la cesión de uso de forma gratuita de elementos patrimoniales propiedad de las entidades **JK**, **QR** y **XZ** así como del pago de gastos personales.

Los hechos que constan en el expediente son:

1) XZ puso a disposición del Sr. **Axy** vehículos de turismo de su propiedad de forma gratuita y para fines particulares.

En la contabilidad de la entidad no consta registro contable alguno que ponga de manifiesto la obtención de ingresos por dicha cesión.

Durante las actuaciones de comprobación e investigación tributaria se instruyó el expediente número EXPEDIENTE_1 de determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas

2) JK efectuó la cesión gratuita para fines particulares de inmuebles y embarcaciones de su propiedad a favor del Sr. **Axy**.

En la contabilidad de la entidad no consta registro contable alguno que ponga de manifiesto la obtención de ingresos por dicha cesión.

Durante las actuaciones de comprobación e investigación tributaria se instruyó el expediente número EXPEDIENTE_2 de determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas.

3) QR cedió gratuitamente un cuadro (...) al obligado tributario. Este cuadro, según consta en la póliza de seguro suscrita por **QR**, se encuentra en la calle (...) de la urbanización ... (...) de MUNICIPIO_1, que fue adquirida por el Sr. **Axy** el 14-09-05, constituyendo su domicilio habitual según declaraciones de IRPF.

El valor de mercado de la cesión de dicho cuadro se efectuó aplicando un 2% sobre el valor total del mismo (importe contabilizado por **QR**); se aplica lo dispuesto en el texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (usufructo temporal).

4) JK y **XZ** pagaron en el ejercicio 2007 determinados gastos personales del Sr. **Axy**, entre otros, el pago de los gastos de construcción de una piscina en su vivienda habitual y el pago de mobiliario y elementos de decoración de su vivienda habitual. En las paginas 51 y siguientes del informe ampliatorio figura detalle de los distintos gastos y en la pagina 7 del acuerdo de liquidación consta un resumen de los mismos y su valoración.

La inspección considera que la cesión gratuita de vehículos, cuadro, viviendas y embarcaciones, para fines particulares, realizada por las sociedades **JK**, **QR** y **XZ** al Sr. **Axy** constituyen rentas en especie, de fondos propios; señala que los rendimientos imputables al Sr. **Axy** por las utilidades obtenidas de las entidades **JK** y **XZ** por las operaciones anteriores deben calificarse como rendimientos de capital mobiliario, concretamente de los establecidos en el artículo 25.1.d) de la LIRPF "*cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe*"; se basa en que su percepción deriva de la condición de socio y que los cargos de administrador único y Consejero Delegado de **XZ** tienen carácter gratuito y la imposibilidad de considerar la relación del Sr. **Axy** con estas entidades de laboral según consolidada doctrina del

Tribunal Supremo.

D. **Axy** posee una participación del 99,99% en el capital de la sociedad **JK** (ejercicios 2004 a 2006) y del 99,99% en el capital **QR**, sociedad constituida el 24-10-2006; el 29-12-2006 el Sr. **Axy** aporta las participaciones que tiene de la entidad **JK** en la ampliación de capital de **QR** y el 11-12-2007 **QR** absorbe a **JK** fijándose como fecha de retroacción contable el 1-1-2007.

Por otro lado, D. **Axy** posee una participación del 57,50% (ejercicio 2004) y del 37,50% (ejercicios 2005 y 2006) en el capital de la entidad **XZ**. A su vez, **JK** (ejercicios 2004/05/06/07) y **QR** (ejercicio 2007) poseen el 32,5% y el 37,5%, respectivamente, del capital social de la entidad **XZ**. A 31-12-07 **QR** posee el 70% de **XZ** (el 11-12-2007 **QR** absorbe a **JK**).

D. **Axy** es el Administrador único de **JK** y de **QR** siendo Presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de **XZ**.

Con relación a los vehículos, inmuebles y embarcaciones consta en el expediente que dichos elementos se encuentran cedidos de forma gratuita a disposición del Sr. **Axy** y que se ha llevado a cabo, en el seno del procedimiento inspector, dos procedimientos de valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. En los expedientes de valoración se determina el valor normal de mercado correspondiente a la cesión de elementos patrimoniales. Esta disponibilidad de los bienes para el disfrute del socio no es cuestionada en las presentes alegaciones y según consta en el expediente tampoco fue cuestionada en los procedimientos de determinación del valor normal de mercado. Tanto en los procedimientos de determinación del valor normal de mercado como en el informe ampliatorio se detallan minuciosamente las actuaciones llevadas a efecto para concluir que los citados elementos patrimoniales se encontraban a disposición de Don **Axy**.

En su escrito de alegaciones, el obligado tributario se limita, por lo que se refiere a la operación vinculada por cesión de uso de elementos patrimoniales a destacar que, sin perjuicio de la consideración de que los bienes "hayan estado a disposición del socio y administrador", también es cierto que se han utilizado como medios para facilitar la prestación de servicios a terceros. Por otra parte considera que, siendo la relación con su sociedad patrimonial de prestación de un trabajo personal, a las retribuciones en especie que se imputen se les debe de atribuir tal carácter y deben aplicarse las limitaciones previstas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las retribuciones en especie del trabajo por la cesión gratuita de viviendas. Por lo que se refiere al pago de gastos personales se limita a destacar que estos bienes sirven también al objeto social de la entidad, favoreciendo las relaciones con clientes. En este sentido, argumenta que la entidad **JK** prestaba servicios de dirección y gestión de las actividades inmobiliarias desarrolladas por sus entidades participadas y, por tanto, además de su condición de socio y administrador de **JK**, realizaba una actividad laboral, por lo que sus retribuciones deben ser calificadas como rendimientos del trabajo.

SEXTO: Con respecto a la calificación del rendimiento que D. **Axy** recibe por la utilización gratuita de elementos patrimoniales, el artículo 25.1 de la ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en el ejercicio 2007, establece:

"Tendrán la consideración de rendimientos integros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

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, faculden 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.

(...)."

Por su parte el artículo 42 de la LIRPF delimita las rentas en especie de la siguiente manera:

"1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda..."

Entre los rendimientos del capital mobiliario, el citado artículo 25.1 incluye cualquier utilidad procedente de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe. El precepto emplea el término "utilidad" para englobar, de una manera residual, cualquier ventaja obtenida por el sujeto pasivo del Impuesto en su condición de socio, accionista o partícipe de una determinada sociedad, frente a los otros conceptos bien definidos mercantilmente como dividendos, primas, participación en beneficios, ingresos, etc.

Pues bien, la utilización de dichos elementos patrimoniales por el Sr. **Axy**, de forma gratuita y por su condición de socio mayoritario

de las entidades, le reporta una utilidad, una ventaja económica derivada del ahorro de los gastos de uso de los citados elementos que debe calificarse de rendimiento del capital mobiliario en especie, atendiendo a su verdadera naturaleza jurídica, tal y como señala el artículo 13 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Alega el reclamante que deben considerarse como retribuciones en especie de trabajo dado que además de socio y administrador ha realizado prestaciones que no guardan relación con su función como administrador. No obstante tal y como se indica en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución, según reiterada doctrina que se cita, la relación de D. **Axy** con dichas sociedades no puede calificarse de laboral al ostentar la titularidad del 99,99% de la entidad **JK** (y después de **QR**) ser su administrador y percibir la retribución como "gerente de la misma". Por otro lado, no resulte probada la prestación de servicios, por lo que al no haber justificado que dichas retribuciones corresponden a sus servicios prestados como Administrador procede la calificación de las mismas como retribuciones del capital.

Igualmente las utilidades percibidas de la sociedad **XZ** deben calificarse como retribuciones de fondos propios pues las rentas derivan de la participación del Sr. **Axy** en los fondos propios de **XZ** aunque se trate de una participación que ostenta, en este ejercicio, de forma indirecta a través de la sociedades **JK** y **QR** (el 11-12-07 **QR** absorbe a **JK** por lo que **QR** pasa a tener el 70% de **XZ**); en el ejercicio 2004 el Sr. **Axy** poseía el 90% de **XZ** (57,5% directamente y 32,5% indirectamente, a través de **JK**) y en los ejercicios 2005 y 2006 el Sr. **Axy** poseía el 70% de **XZ** (37,5% directamente y el 32,5% indirectamente a través de **JK**). Todas estas sociedades son controladas bien directamente o indirectamente por el Sr. **Axy** por su participación mayoritaria en el capital de las mismas, por lo que es el Sr. **Axy** el verdadero beneficiario de las rentas de las rentas por el uso gratuito de vehículos y el abono de gastos de construcción de una piscina en su vivienda habitual; dichas rentas son ventajas económicas, utilidades o rendimientos que derivan del capital mobiliario, conforme lo dispuesto en el artículo 21 de la LIRPF que delimita como rendimientos del capital mobiliario, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, las rentas que provienen directa o indirectamente de la titularidad de elementos patrimoniales que no se hallan afectos a actividades económicas.

Por tanto, teniendo en cuenta lo expuesto consideramos correcta la calificación de las rentas, objeto de controversia, como rendimiento de capital mobiliario.

Una vez calificados las rentas como rendimientos del capital mobiliario, debe señalarse que el artículo 43 de la LIRPF establece que con carácter general las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de las especialidades establecidas por dicho precepto para los rendimientos de trabajo en especie y las ganancias patrimoniales en especie. El apartado 1º de dicho artículo se refiere exclusivamente a determinados rendimientos de trabajo en especie por lo que no resulta aplicable al presente caso.

La inspección para determinar el valor de mercado en las cesiones a título gratuito de vehículos, inmuebles y embarcaciones ha utilizado el procedimiento previsto en la normativa del IS dada la relación de vinculación y por la remisión que efectúa el artículo 43 de la LIRPF. La entidad aunque de forma genérica parece rechazar las valoraciones no aporta explicación alguna (en el ejercicio 2004 las mismas han sido expresamente aceptadas) y únicamente dice que en el caso de la vivienda se debería aplicar lo previsto en la letra a) del apartado 1º del artículo 47.1 del TRLIRPF (debe querer decir el artículo 43.1.1º a) de la Ley 35/2006, vigente en el ejercicio 2007) sin embargo como hemos señalado anteriormente este apartado no resulta aplicable pues se refiere exclusivamente a determinados rendimientos de trabajo y en este caso se han calificado los rendimientos como del capital mobiliario.

En cuanto al pago de los gastos personales del Sr. **Axy** la inspección ha sometido a gravamen los importes satisfechos por las entidades **JK** y **XZ**. La reclamante en sus alegaciones se limita a señalar la improcedencia de estimar una retribución en especie cuantificada conforme a mercado ya que esos bienes sirven para favorecer las relaciones con clientes sin embargo no aporta justificación alguna de que los mismos se destinaron a actividad empresarial alguna estando acreditado en el expediente y reconocido por el obligado tributario que se destinaron al uso y disfrute del Sr. **Axy**, socio, administrador único y consejero de dichas sociedades.

SEPTIMO: Respecto a la doble tributación de los rendimientos hay que tener en cuenta que con fecha 24-06-2010 se ha extendido a la sociedad **QR** Acta A02 n.º 7.....20 por el IS del ejercicio 2007. El acta se extiende a la entidad **QR** aunque se incluyen los datos declarados tanto por dicha sociedad como por la sociedad **JK** dado que esta última sociedad fue absorbida por **QR** y todas las operaciones realizadas por la absorbida a partir del 1 de enero de 2007 se consideran realizadas por cuenta de la absorbente. El 11 de octubre de 2010 se dicta acuerdo de liquidación.

En ellos la inspección incrementa la base imponible del obligado tributario por las operaciones vinculadas correspondientes a la cesión gratuita de los inmuebles, embarcación y cuadro en las cuantías que se citan en la página 30 del acuerdo de liquidación.

Asimismo el 10 de septiembre de 2010 se ha extendido a la sociedad **XZ** Acta A01 n.º 7.....23 por el IS de los ejercicios 2005/06/07 incrementándose la base imponible del ejercicio 2007 en 29. 404,10 euros como consecuencia de la cesión gratuita de vehículos (pagina 11).

Por otro lado, en el presente expediente, referido al IRPF del ejercicio 2007, la inspección incluye dentro de las rentas del ahorro las siguientes rentas por operaciones vinculadas:

<u>Operación vinculada</u>	<u>Tipo Renta</u>	<u>Sociedad</u>	<u>Importe (€)</u>
cesión uso vehículos	capital mobiliario	XZ	29.404,10
cesión uso viviendas y embarcación	capital mobiliario	JK	150.858,88
Cesión uso cuadro (...)	capital mobiliario	QR	90.057,33

Por tanto, se está incrementando la base imponible de la sociedad y del socio por los conceptos cesión gratuita de viviendas y embarcación, vehículos y cuadro -en la sociedad como mayores ingresos y en el socio como rendimientos capital mobiliario- por lo que procede en los supuestos mencionados admitir las alegaciones de la reclamante pues en otro caso se estaría produciendo una doble tributación de dichas rentas.

OCTAVO: Con respecto a las rentas de capital mobiliario la reclamante dice que la inspección no ha deducido el ingreso a cuenta que las entidades pagadoras debieron practicar con incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 101.5 del TRLIRPF. Aunque la entidad en sus alegaciones cita el artículo 101 de la Ley del IRPF y más concretamente el párrafo segundo del artículo 101.5 entendemos que se refiere al párrafo segundo del artículo 99.5 de la Ley 36/2006, vigente en el 2007, y de igual redacción a lo dispuesto en el artículo 101.5 del RDLegislativo 3/2004, vigente en los ejercicios 2005 y 2006.

Visto el expediente resulta que la Inspección no consideró en sede del sujeto pasivo los ingresos a cuenta que debieron practicarse por las entidades **JK** y **ZX**. Por otro lado, en sede de la entidad **QR** (como sucesora de **JK**) la inspección practicó liquidación por el concepto Retenciones/ingresos a cuenta capital mobiliario, ejercicios 2005/06/07 exigiéndose únicamente los intereses de demora correspondientes a la retención no practicada.

El artículo 99.5 de la LIRPF (ley 35/2006) dispone:

“El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro”.

En relación con la cuestión planteada la reciente jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (sentencias de 4/11/2010, recurso de casación 4366/2005 y de 2/12/2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 331/06), limita la posibilidad de considerar retenciones no practicadas o practicadas en cuantía inferior, en aplicación del artículo 101.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, al momento de presentarse la correspondiente declaración, lo que conduciría a que, en casos como el presente, en el que se regulariza la situación del sujeto pasivo por IRPF, se esté a las retenciones efectivamente practicadas por el pagador, sin que el interesado pudiera hacer uso en este momento de lo dispuesto por aquel artículo 101.5.

La doctrina del Tribunal Supremo recogida en las citadas sentencias ha sido acogida por este Tribunal en reiteradas resoluciones, entre otras, en resolución de 30 /06/2011 (RG 2837/2010).

Por otra parte, admitir en este momento la deducción en sede del perceptor de unas retenciones no practicadas, cuando la Inspección se ve impedida para exigir las mismas a la pagadora, generaría el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública, situación ésta que predica como indeseable el propio Tribunal Supremo en su doctrina fijada en sentencias como la de 27 de febrero de 2007, si bien en aquella ocasión, en sede de la Administración Tributaria.

En consecuencia se confirma la regularización efectuada por la inspección desestimándose las alegaciones de la reclamante.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación en única instancia, ACUERDA: Estimar parcialmente la reclamación conforme lo señalado en el Fundamento de Derecho Séptimo.

