TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Ley 35/2006 - IRPF 25.1

Calificación de las ventajas o utilidades obtenidas por una persona física de una sociedad de la que no es socio directo

29/10/2026

Documento original adjunto.

Este documento se difunde con fines informativos.
El contenido original no ha sido modificado ni alterado.
Fuente: Tribunal Económico-Administrativo Central

Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/01348/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **13/07/2026**

Asunto:
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Calificación de las ventajas o utilidades obtenidas por una persona física de una sociedad de la que no es socio directo (como, por ejemplo, el uso gratuito de activos, o el disfrute de servicios o suministros pagados por dicha sociedad), pero en la que sí participa de forma indirecta, a través de otra sociedad de la que sí es socio directo.

Criterio:
Las 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 otra sociedad, implica una ventaja económica, utilidad o rendimiento que deriva del capital con el que adquirió las acciones de la sociedad que participa en la entidad de la que se recibe la ventaja o utilidad, por lo que deben calificarse como rendimientos del capital mobiliario, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 21.1 y 25.1.d) de la LIRPF.

Reitera criterio de resolución TEAC de 25 de julio de 2013, RG: 00-5527-2010.

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
Participaciones
Rendimientos de capital inmobiliario
Sociedad mercantil
Socio/partícipe
Titularidad

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 13 de julio de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-01348-2023-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO ORDINARIO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - …

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso 00-01348-2023-00 interpuesto en fecha 27/01/2023 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de diciembre de 2022 por la que se resuelven acumuladamente las reclamaciones 28-11291-2021; 28-11293-2021; 28-21038-2021; 28-21210- 2021; 28-33112-2021; 28-33113-2021; 28-33114-2021; 28-33115- 2021 interpuestas frente a los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicios 2015 y 2016:

- Acuerdo de liquidación (clave de liquidación A28……03) derivado de acta en disconformidad A02 ……45.

- Acuerdo de liquidación (clave de liquidación A28……97) derivado de acta en disconformidad A02……93.

- Acuerdo sancionador (clave de liquidación A28……05) derivado de propuesta sancionadora A51 ……51.

SEGUNDO.- Se iniciaron actuaciones inspectoras frente al obligado tributario, Don **Axy** (en adelante "el reclamante") el 11/09/2019, mediante notificación de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por comparecencia electrónica, habiendo accedido en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En cuanto al alcance de las actuaciones, en la comunicación de inicio se indicaba que las actuaciones inspectoras tendrían **carácter general**, en virtud del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), por el concepto **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2015 y 2016.**

El reclamante, en los ejercicios objeto de comprobación, ostentaba una participación del 99,5% (hasta el 24/06/2015) y con posterioridad del 51% de **XZ** SL que, a su vez, participa en el 100% de **TW** SL y de **XZ-DH** SL.

Por tanto, en los ejercicios comprobados era **socio directo de XZ SL y socio indirecto de TW SL y de XZ-DH SL.**

TERCERO.- Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se emitieron las siguientes actas:

- Acta con acuerdo **A11 ……05** por la que se le imputa al reclamante ganancia patrimonial derivada de **donación de participaciones de la entidad XZ SL** a sus hijos.

- Acta en disconformidad **A02 ……45** en la que se practican los siguientes ajustes:

  - Imputación de **utilidades derivada de la condición de socio** por gastos personales satisfechos por la entidad vinculada **XZ** SL.
  - Imputación de **ganancias patrimoniales no derivadas de una transmisión** por gastos personales satisfechos por las entidades participadas indirectamente **XZ-DH** SL y **TW** SL.

- Acta en disconformidad **A02 ……93** en las que se incluyen los **ajustes anteriores y además,** como resultado de **procedimiento de comprobación de valores:**

  - Imputación de **utilidades derivada de la condición de socio** por el uso y disfrute de inmuebles sitios en MUNICIPIO_1 propiedad de **XZ** SL.
  - Imputación de **ganancias patrimoniales no derivadas de una transmisión** por el uso y disfrute de la finca "FINCA_1" propiedad de **TW** SL.

En los acuerdos de liquidación arriba referenciado se rectifica la propuesta contenida en el Acta A02 ……45, y se reconoce un menor importe de la utilidad derivada de la condición de socio, consecuencia de excluir de esta liquidación el importe por el uso de los inmuebles sitios en MUNICIPIO_1 por duplicidad.

El primer intento y notificación del acuerdo de liquidación A23 ……45 tuvo lugar el 13/05/2021 mientras que el primer intento y notificación del acuerdo de liquidación A23 ……93 tuvo lugar el 26/05/2021.

Derivado de esta regularización, se dictó acuerdo sancionador por la comisión de **infracciones tributarias** tipificadas en el **artículo 191 LGT** para los ejercicios 205 y 2016, calificadas como graves.

CUARTO.- Frente a dichos acuerdos, el reclamante interpuso reclamaciones económico - administrativas ante el **TEAR de Madrid** el cual **estimó en parte** sus pretensiones **ordenando la retroacción de actuaciones** en **Resolución de 22 de diciembre de 2022**. Concretamente el fallo del TEAR:

- Confirma los ajustes contenidos en el acuerdo de liquidación derivado del acta en disconformidad A02 ……45.

- Estima en parte y ordena la retroacción de actuaciones por la liquidación derivada del acta en disconformidad A02 ……93 al considerar que las valoraciones del uso de los inmuebles sitos en MUNICIPIO_1 y la finca de "FINCA_1" no están suficientemente motivadas.

- Estima el acuerdo sancionador, anulándolo, consecuencia de la retroacción de actuaciones.

Esta resolución fue notificada el 30/12/2022.

QUINTO.- Frente a dicha resolución, el reclamante interpuso el 27/01/2023 el presente **recurso de alzada**, realizando, en síntesis, las siguientes **alegaciones** que se desarrollarán en los correspondientes fundamentos de derecho:

1.- Prescripción del derecho a liquidar de la Administración del ejercicio 2015 consecuencia de la superación del plazo máximo del

1.- Prescripción del derecho a liquidar de la Administración del ejercicio 2015 consecuencia de la superación del plazo máximo del procedimiento inspector al no operar la suspensión de 78 días consecuencia del Covid - 19.

2.- Prescripción del ejercicio 2015 consecuencia de la declaración de prescripción del IS ejercicio 2015 en sede de **XZ** SL.

3.- Incorrecta determinación de la base imponible del ahorro derivada de los gastos soportados por **XZ** SL, al no haberse tenido en cuenta el gasto deducible del despacho **JMN** ejercicio 2016.

4.- Consideración de la restitución patrimonial realizada el 08/01/2021 por el reclamante a la entidad **XZ** SL.

5.- Improcedente valoración de las utilidades derivadas de la condición de socio, pues su valoración debe realizarse de acuerdo a la normativa del IS de acuerdo a STS 157/2022 de 9 febrero 2022 Rec. 4769/2020).

6.- Improcedente aplicación de las normas de valoración de los rendimientos del trabajo en especie para valorar el uso de vehículos.

7.- Improcedente calificación de las rentas procedentes de las entidades **XZ-DH** SL y **TW** SL debiendo calificarse como utilidad derivada de la condición de socio.

8.- La imputación de la renta debe realizarse atendiendo al uso que realiza cada familiar, sin que quepa una imputación como una suerte de "utilidad indirecta".

9.- Enriquecimiento injusto de la administración por duplicidad en la imputación de gastos.

10.- Nulidad del acuerdo sancionador.

En fecha de 21/09/2023 el reclamante presentó alegaciones complementarias en las que alegaba el improcedente cálculo de los gastos de aprovisionamiento procedentes de **TW** SL respecto del ejercicio 2015 y la realidad de una explotación agrícola y cinegética en la finca del … FINCA_1.

SEXTO.- En paralelo a este procedimiento, la Inspección desarrolló actuaciones de comprobación e investigación en relación con las entidades **XZ SL, XZ-DH SL y TW SL** en relación al **IS ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018**. Los acuerdos de liquidación por los que finalizan los procedimientos inspectores fueron objeto de reclamación económico - administrativa ante el **TEAR de Madrid** el cuál mediante **resoluciones de 22 de diciembre de 2022:**

- **TW SL** (RG 28-10710-2021; 28-16192-2021; 28-33100-2021; 28-33101-2021): **Desestima** sus pretensiones. Esta resolución fue objeto de recurso contencioso - administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de (…). A fecha de resolución de la presente reclamación este TEAC no tiene constancia de fallo alguno.

- **XZ-DH SL** (RG 28-10810-2021; 28-16158-2021; 28-33081-2021; 28-33082-2021): **Desestima** sus pretensiones. Esta resolución fue objeto de recurso contencioso - administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de (…). A fecha de resolución de la presente reclamación este TEAC no tiene constancia de fallo alguno.

- **XZ SL** (RG 28-13293-2021; 28-10621-2021; 28-15989-2021; 28-33083-2021; 28-33084-2021; 28-33085-2021; 28-33086-2021; 28-33087-2021; 28-33088-2021; 28-33089-2021; 28-33090-2021; 28-33091-2021): **Estima en parte** respecto a la deducción por doble imposición internacional. Esta resolución fue objeto de **recurso de alzada ante este TEAC con RG 00-01331-2023 que es fue resuelto mediante Resolución de 26 de mayo de 2026 en la que se estiman en parte sus pretensiones** en lo relativo a la duplicidad de determinados gastos no deducibles (la Inspección incluyó en el ajuste de gastos no deducibles determinadas cantidades que ya habían sido ajustadas por la entidad en sus autoliquidaciones).

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

La conformidad a Derecho de la Resolución del TEAR de Madrid. En concreto, debe pronunciarse sobre la procedencia de la retroacción y demás cuestiones expuestas en los antecedentes de hecho.

TERCERO.- En primer lugar, alega el reclamante la **prescripción del Derecho de la Administración a liquidar la deuda Tributaria respecto del ejercicio 2015** consecuencia de que la Inspección habría excedido el plazo de 18 meses para la finalización del procedimiento inspector.

Según se recoge en el acuerdo de liquidación, la **fecha de inicio** de las actuaciones tuvo lugar el día **11/09/2019** mientras que la **fecha fin** tiene lugar con el primer intento de notificación del acuerdo de liquidación lo cual tuvo lugar el **13/05/2021** respecto del acuerdo de liquidación A23 ……45 y el **26/05/2021** respecto del acuerdo de liquidación A23 ……93, superando el plazo de 18 meses en **75 días.** Consta en el acuerdo de liquidación que el plazo se encontró **suspendido por 78 días** consecuencia de la crisis sanitaria del **COVID-19**. Respecto de la suspensión COVID, se indica lo siguiente:

> *"La suspensión de los plazos administrativos se produjo desde el momento en que entra en vigor el RD 463/2020, de 14 de marzo (mediante su publicación en el BOE de dicha fecha), de declaración del estado de alarma. La disposición adicional 3ª de dicha norma suspendió el cómputo de plazos en todos los procedimientos administrativos sin excepción:*
>
> *Disposición adicional tercera. Suspensión de plazos administrativos.*
>
> *1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo.*
>
> *Posteriormente y de acuerdo con el artículo 33.5 del RDL 8/2020, se establece que:*
>
> *"5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles." Su Disposición final novena establece la entrada en vigor del mismo:*
>
> *"Este real decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado."*
>
> *El mencionado RDL se publicó en el BOE de 18 de marzo de 2020.*
>
> *Por último, en la disposición transitoria tercera del RDL, se establece que dicha suspensión de plazos "será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley*

procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley.

" Posteriormente, la D.A. primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE 22/04), ha modificado la referencia de los plazos en los siguientes términos:

"Disposición adicional primera. Extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones tributarias del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.

Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020."

Aplicando lo dispuesto en dichas normas al presente caso, este procedimiento de comprobación e investigación, en tramitación a fecha 14 de marzo de 2020, dispondrá de un período adicional de 78 días para concluir.

Por tanto, habiéndose iniciado el procedimiento mediante comunicación notificada el 11/09/2019 el plazo de 18 meses más los 78 días de suspensión que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, no ha sido superado, finalizando dicho plazo el 28/05/2021."

Por tanto, de acuerdo al criterio de la Inspección, **no se habría superado el plazo máximo del procedimiento al haberse este encontrado suspendido durante 78 días como consecuencia de la COVID.**

Considera **el reclamante** que se ha aplicado **improcedentemente la suspensión** del procedimiento durante 78 días con base en la normativa aprobada para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, consecuencia de que la Inspección continúo avanzando en la realización de actuaciones. Concretamente señala que en los apartados 5.1.3.1.2 del expediente electrónico 2021……2V, donde aparece la información obtenida de registros y organismos públicos (CODI), hay varios documentos donde se puede comprobar que **la propia Inspección solicitó durante el periodo que media entre el 14-03-2020 al 30-05-2020 información a dichos registros y organismos públicos** (por ejemplo, documentos n.º (…….), etc., del expediente donde figuran varias solicitudes efectuadas por la Inspección al Registro de la Propiedad el día 15-04-2020, al Catastro los días 25-03-2020 y 08-05-2020, al Registro Mercantil los días 19-03-2020, 25-03-2020, 04-05-2020, 08-05-2020, y al Notario el día 13-04-2020).

Pues bien, el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo de 2020, con entrada en vigor en la misma fecha, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en su Disposición Adicional Tercera (DA 3ª) reconoció la suspensión de todos los plazos administrativos en los siguientes términos:

"Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo."

En fecha 18 de marzo de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, que, en su artículo 33, reguló, en mayor detalle, la suspensión de los plazos en el ámbito tributario. Para lo que a esta cuestión interesa, su apartado 5 dispuso (el subrayado es nuestro):

"El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles."

En fecha 23 de abril de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, que, en su Disposición Adicional Primera (DA 1ª) modificaba el aludido artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 extendiendo sus efectos hasta el 30 de mayo de 2020. En particular, se dispuso:

"Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020."

Por último, el artículo 9 del Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. confirma que:

"Con efectos desde el 1 de junio de 2020, el cómputo de los plazos administrativos que hubieran sido suspendidos se reanudará, o se reiniciará, si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley aprobada durante la vigencia del estado de alarma y sus prórrogas."

En base a ello, y así lo entendió la Inspección que lo reflejó en el acuerdo de liquidación, el procedimiento inspector del que se deriva el acuerdo de liquidación impugnado estuvo suspendido (como consecuencia de esta normativa del estado de alarma asociada a la crisis sanitaria causada por el COVID-19) entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020, es decir, por un plazo total de 78 días.

Respecto de su concreta alegación relativa a la realización de actuaciones inspectoras, el ya citado artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, establecía lo siguiente respecto de la realización de actuaciones inspectoras durante la vigencia de la suspensión (el subrayado es nuestro):

"El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles."

Este precepto ha sido interpretado por este Tribunal en la ya citada **Resolución de de 28 de marzo de 2023 (RG 00-09299-2021)** en la que señalábamos lo siguiente respecto de que se debe entender por "*impulsar, ordenar y realizar trámites imprescindibles*":

"Para entender tal disposición debe nuevamente efectuarse la interpretación en el marco del contexto que motiva su aprobación, la realidad social existente en dichos meses y la finalidad perseguida, tal y como reconoce el artículo 3 del Código Civil, al que se remite el artículo 12.1 LGT para la interpretación de las normas tributarias.

La crisis sanitaria del COVID-19 implicó la aprobación de una serie de normas -encabezadas por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma- que impusieron restricciones sin precedentes en el ámbito de la movilidad, con un confinamiento que impidió que se produjesen encuentros entre personas e imposibilitó la práctica ordinaria de la mayoría de profesiones.

Estas restricciones extraordinarias impuestas para hacer frente a los efectos de la pandemia suponían, entre otras consecuencias, la imposibilidad de que la Administración Tributaria continuase con los trámites de los procedimientos administrativos, que requieren en muchos casos de interacción de ésta con otros órganos y/o contribuyentes. Ante la incapacidad de que se pudiese garantizar la realización de los trámites propios del procedimiento administrativo, se adoptó la suspensión de los procedimientos, pudiendo efectuar únicamente aquellos que tuviesen la consideración de imprescindibles.

Yerra la entidad reclamante en su argumentación porque confunde los trámites del procedimiento administrativo -cuya realización estaba suspendida por las razones señaladas salvo que fuesen imprescindibles- con el trabajo propio e interno de los funcionarios de la Administración.

Los documentos que de acuerdo con el escrito de alegaciones han sido creados por la Dependencia durante la vigencia del estado de alarma son documentos de Excel y de Word empleados por los actuarios para ordenar la información y facilitar su análisis en el marco de la comprobación.

Estos documentos no constituyen un trámite del procedimiento, que son los actos cuya realización se impedía por la suspensión aprobada. Resulta ilustrativa la definición de procedimiento administrativo contenida en el preámbulo de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas (en adelante, -LPACAP-), que define el procedimiento administrativo como <<el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración>>.

Así, los trámites del procedimiento son las actuaciones formales que impulsan su desarrollo desde el inicio hasta el fin, como son, sin ánimo de ser exhaustivos, la notificación de inicio, comunicaciones, desarrollo de visitas con extensión de diligencias, personaciones, requerimientos, trámites de puesta de manifiesto del expediente y de alegaciones, notificaciones de la propuesta de resolución y notificación de la resolución en sí misma.

Estos son los trámites que integran el procedimiento de inspección tributaria. Son estos los actos de trámite que, dependiendo del caso, pueden requerir o no representación (artículo 5 LPACAP), que según el tipo de contribuyente pueden estar obligados a su realización por medios electrónicos (artículo 14.2 LPACAP), los actos que el contribuyente tiene derecho a conocer en todo caso (artículo 53.1.a) LPACAP), que deben impulsarse por medios electrónicos (artículo 71 LPACAP), que deben concentrarse si es admisible su impulso simultáneo (artículo 72.1 LPACAP) y que no son susceptibles de recurso separado salvo si deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos (artículo 112.1 LPACAP).

*Y estos no pueden confundirse con los meros documentos de trabajo interno que son realizados por los funcionarios de la Administración para, en este caso, facilitar el análisis de la documentación e información facilitada por la entidad, y que **en ningún caso suponen un documento formal que constituya un acto de trámite del procedimiento.***

Se trata de meros documentos de trabajo propios -documentos en formato Excel y Word ordenando información de los pagos de agentes de cada jugador- que no son nunca susceptibles de ser impugnados, ni existe obligación de facilitarlos al contribuyente ni de desarrollarlos por medios electrónicos, al ser simples herramientas de trabajo utilizadas por la Inspección -como podría haber analizado la información libremente de otra forma según el criterio y forma de operar de cada actuario-, y que no constituyen ningún acto de trámite del procedimiento inspector.

***Lo que impidieron las normas aprobadas para hacer frente a la crisis sanitaria fue el desarrollo de trámites del procedimiento, debido a que las restricciones imposibilitaban su desarrollo en los términos expuestos.** De hecho, y para evitar una nueva paralización en estos casos, se modificaron a partir del 16 de junio de 2020 los artículos 99 y 151.1 LGT, que permiten el desarrollo de las actuaciones a través de sistemas digitales, permitiendo así que se efectúen los trámites del procedimiento administrativo aún en caso de que concurran restricciones como las que se aprobaron con el estado de alarma de marzo de 2020. Pero al no existir tal posibilidad durante la duración del estado de alarma, fue necesario suspender todos los trámites de los procedimientos administrativos.*

Ello no afecta lógicamente al trabajo interno de los órganos de la Inspección de los Tributos que, de acuerdo con el escrito de alegaciones, parece inferirse que deberían haber permanecido inactivos durante los 78 días computados, sin analizar documentación alguna -aunque contasen ya con ella-, investigar o desempeñar las tareas que dependen únicamente de ellos mismos.

Tal argumento no sólo es contrario a la normativa que suspende los plazos administrativos, ya que impide simplemente que la Administración Tributaria efectúe trámites administrativos -salvo los imprescindibles- pero no impone la obligación de sus funcionarios de dejar de trabajar, sino que además resulta contrario al principio de eficiencia que debe regir toda actuación administrativa en virtud del artículo 103 de la Constitución Española. Precisamente, si durante esos meses no podían efectuarse trámites administrativos, lo correcto era continuar efectuando las tareas autónomas que simplemente dependían de ellos, para cuando se reanudasen los procedimientos estar preparados para avanzar lo más rápido posible, garantizando un servicio efectivo a los ciudadanos y una mayor eficacia en su desempeño, de acuerdo con los principios plasmados en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, -LRJSP-)."

Pues bien, en el presente caso nos encontramos con solicitudes al registro mercantil, registro de la propiedad e índice único notarial. Es preciso diferenciar si nos encontramos ante trámites que impulsan el procedimiento e implican la intervención del contribuyente y/o terceros o si, por el contrario, se trata de trámites internos. En este sentido, las actividades a las que se refiere el reclamante en su escrito de alegaciones **(requerimientos al Registro Mercantil, Registro de la Propiedad, Catastro e Índice Único Notarial)** se trata de **actuaciones puramente internas** ya que se demandan datos a otro organismo público ajeno a la AEAT. Se trata de **una petición de datos completamente automatizada**, tanto desde el punto de vista de la generalidad con la que estos datos se solicitan en la práctica totalidad de procedimientos inspectores, como por el medio informático a través del cual se solicita y recepciona. Esto hace que estas solicitudes no se viesen en absoluto afectados por las restricciones de movilidad propias del período de pandemia que, como exponía le citada resolución de este TEAC, motivaron la suspensión de la realización de los trámites que impulsaban el procedimiento. No duda este Tribunal que la adecuada realización de la tarea inspectora, y la más acorde con el principio de buena administración que debe regirla, no sólo permitía, sino que aconsejaba vivamente que la Inspección fuese todo lo eficaz que la situación permitía y avanzasen todas las tareas que no exigiesen la presencia del contribuyente, entre las que claramente se encuentran los requerimientos citados.

Por lo tanto, la fecha fin del periodo de suspensión tiene lugar el 30 de mayo, **estando suspendido el procedimiento durante 78**

días, por lo que no se superó en ningún caso el plazo máximo del procedimiento inspector, interrumpiéndose el Derecho a liquidar con la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras, fecha en la que no se encontraba prescrito el Derecho a liquidar para ninguno de los ejercicios objeto de comprobación.

Por tanto, procede **desestimar** las alegaciones del reclamante en este punto.

CUARTO.- Siguiendo con la prescripción, alega el reclamante la **prescripción del ejercicio 2015 derivada de la declaración de prescripción en el IS 2015 de XZ SL.**

Argumenta en su escrito de **alegaciones** que el TEAR de Madrid en la resolución del IS respecto de **XZ** declara prescrito el derecho a liquidar de la Administración respecto del ejercicio 2015 a la fecha en la que se notifica el acuerdo de liquidación A23-……75 que incorpora la valoración de los inmuebles de MUNICIPIO_1. Esto supondría que si ha prescrito el derecho a valorar en la sociedad, **no se puede imputar renta alguna en la persona física correspondiente a dicho ejercicio 2015 por estar igualmente prescrito.**

Asimismo, señala que cuando se dicta el acuerdo de liquidación A23-……93 (IRPF), las **actuaciones inspectoras encaminadas a comprobar la valoración de los bienes sitos en MUNICIPIO_1 todavía no habían finalizado**, ya que todavía estaban pendientes de valoración estos inmuebles como reconocería expresamente la Inspección en el acuerdo de liquidación A23-……75 (IS). Por tanto, la Inspección debió esperar a que tales actuaciones inspectoras finalizasen con respecto a la entidad **XZ**, SL para poder imputar la cesión de uso de tales inmuebles a este contribuyente.

Pues bien, comenzaremos exponiendo lo que argumenta la Inspección respecto de la prescripción en sede de **XZ**. Dice la Inspección en la **página 108 del acuerdo de liquidación de la entidad XZ (A23-……93):**

> *"En este caso la firma del acta de la que deriva el presente acuerdo se firmó y notificó el día 20/04/2021, último día de plazo del que disponía la Inspección para finalizar el procedimiento inspector.*
>
> *Por tanto, al día siguiente de dicha fecha, esto es, el 21/04/2021 se han producido los efectos derivados del incumplimiento de plazos recogidas en el citado artículo 150 de la Ley General Tributaria 58/2003 en su apartado 6, concretamente, el efecto del incumplimiento del plazo sería la **prescripción del ejercicio 2015** además de la no exigencia de intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento, produciéndose de nuevo la interrupción de los plazos de prescripción con la notificación de reanudación de actuaciones e iniciándose de nuevo el cómputo En este sentido se manifiesta la Resolución del TEAC n.º 04850/2010 de fecha 28/05/2013 en la que en su fundamento cuarto manifiesta que:*
>
> *<<...si en el curso de una actuación inspectora se supera el plazo máximo de doce meses (o veinticuatro si ha existido ampliación), el efecto querido por el legislador es que las actuaciones anteriores al incumplimiento no surtan efectos interruptivos de la prescripción. Por tanto, si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.*
>
> *Ahora bien, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo en los términos señalados por la jurisprudencia, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma. Debiendo exigirse, en todo caso, con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo:*
>
> *- que existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no pueda apreciarse paralización de las actuaciones inspectoras por periodo superior a seis meses; - que tras la primera actuación posterior al incumplimiento no se supere el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 LGT, para cuyo cómputo no se tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas; - que si se supera nuevamente el plazo máximo puedan continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con valor interruptivo de la prescripción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses>>.*
>
> *Criterio que en el caso que nos ocupa supone que, superado el plazo de 18 meses más la dilación de los 78 días, se considere interrumpida la prescripción por la siguiente actuación inmediata posterior a dicho incumplimiento de plazo que, en nuestro caso, será la notificación del presente Acuerdo de liquidación, momento éste en el que, de producirse con anterioridad al 25 de julio de 2021, se encontraría prescrito el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 pero no del ejercicio 2016 ni siguientes.*
>
> *Por tanto, en el presente caso se ha producido la reanudación de actuaciones únicamente por los conceptos y periodos no prescritos a la fecha de notificación del presente acuerd**o por lo que se ha interrumpido la prescripción por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2016, 2017 y 2018."***

Por tanto **la propia Inspección en el acuerdo de liquidación declara prescrito el ejercicio 2015 respecto del derecho a liquidar de la Administración del IS 2015 de XZ.**

Por otra parte, el **TEAR en su resolución de 22 de diciembre de 2022** respecto del IS de **XZ** señala respecto de esta cuestión:

> *"En el segundo acuerdo de liquidación, el derivado del acta A02/……75, no se formula ningún ajuste o regularización adicional con trascendencia tributaria. No obstante, al haberse dictado el acta previa con carácter provisional y encontrarse pendientes de valoración bienes de su titularidad (inmuebles en MUNICIPIO_1) la Inspección entendió conveniente la continuación del procedimiento inspector para ponerle de manifiesto las actuaciones llevadas a cabo en este ámbito y dar mayor seguridad jurídica al contribuyente, pese a la nula trascendencia fiscal que, como decimos, tiene en la regularización de su situación tributaria. Por otro lado, al tratarse de un acta de carácter global incorporó lo regularizado en actas previas.*
>
> *(...)*
>
> *Si perjuicio de lo anterior, en relación con el acuerdo de liquidación derivado del Acta A02……75, dicho acta se firmó y notificó el día 20/04/2021, último día de plazo del que disponía la Inspección para finalizar el procedimiento inspector. Por tanto, al día siguiente de dicha fecha, esto es, el 21/04/2021 se produjeron los efectos derivados del incumplimiento de plazos recogidas en el citado artículo 150.6 de la LGT, con la prescripción del ejercicio 2015 además de la no exigencia de intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento, produciéndose de nuevo la interrupción de los plazos de prescripción con la notificación de reanudación de actuaciones e iniciándose de nuevo el cómputo. Por tanto, se produjo la reanudación de actuaciones únicamente por los conceptos y periodos no prescritos a la fecha de notificación del presente acuerdo, por lo que interrumpió la prescripción por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2016, 2017 y 2018 y se dictó liquidación sólo por dichos periodos.*
>
> *Se ha de recordar que este acto se limitaba a la incorporación de datos sobre la valoración de la cesión de uso de los inmuebles sitos en MUNICIPIO_1 propiedad de la entidad **XZ**, SL para la imputación del uso para fines particulares por parte de Don **Axy** y su familia, no efectuándose ninguna regularización con trascendencia tributaria ni económica en la propuesta de la que deriva dicho acuerdo de liquidación*

de la que deriva dicho acuerdo de liquidación.

En virtud de lo expuesto, procede confirmar lo actuado."

Pues bien, nos encontramos con una valoración en sede del IS respecto de un ejercicio prescrito, que no supone ajuste alguno en sede del IS. El planteamiento del reclamante es que, si el ejercicio está prescrito es sede del IS, también lo estaría para IRPF. Este planteamiento del contribuyente lo tenemos que descartar pues, como acabamos de fallar, a fecha de finalización de actuaciones inspectoras respecto del IRPF ejercicio 2015 no se había producido la prescripción del derecho a liquidar de la administración del IRPF 2015 cuya prescripción es independiente de la del IS.

Dicho lo anterior, lo que **nos podríamos plantear es una anulación en sede del IRPF por ruptura de la necesaria bilateralidad del ajuste** que suponga un enriquecimiento injusto para la Administración, escenario en el que ya avanzamos que no nos encontramos.

En el caso que nos ocupa **no nos encontramos ante un ajuste bilateral** que deba ser realizado por la Administración en aras a impedir un enriquecimiento injusto por alguna de las dos partes sino que, en la liquidación de IS, no se realizó ajuste alguno y, de haberlo practicado, este no sería un gasto para la sociedad, sino una renta en el caso de que el bien hubiese estado afecto a la actividad de la entidad.

De otra parte, r**especto a la no posibilidad de incorporar la valoración en sede de IRPF por encontrarse prescrito el derecho de la Administración en sede del IS**, recordamos que una cosa es la prescripción del derecho a liquidar de la administración (artículo 66 LGT) y otra distinta el derecho a comprobar y valorar, cuyas normas se rigen por el artículo 115 LGT y 66 bis LGT.

El citado **artículo 115.1 LGT** en su redacción original mostraba expresaba lo siguiente:

"1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto"

Tras la **reforma operada por la Ley 34/2015**, la redacción pasó a ser la siguiente:

"1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido."

De las alegaciones vertidas se desprende que la pretensión del reclamante versa sobre la imposibilidad de aplicar el artículo 115.1 LGT para valorar la cesión de un inmueble propiedad de una sociedad, cuando el derecho a liquidar el IS se encuentra prescrito.

Pues bien, esta cuestión fue resuelta por el **Tribunal Supremo en Sentencia de 1 de marzo de 2022 (Rec. Cas. 4304/2020)**, en la que daba respuesta a la siguiente cuestión de interés casacional:

"Determinar si, en virtud de lo dispuesto en el artículo 111.1 NFGT y en el artículo 115.1 LGT, ambas en su redacción original, anterior a las modificaciones introducidas respectivamente por la Norma Foral 1/2017 y por la Ley 34/2015, la potestad de comprobación e investigación de la Administración permitía afectar a la calificación de negocios jurídicos celebrados en periodos prescritos posteriores a la entrada en vigor de estos textos legales que pudiesen proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos."

Fija el Tribunal Supremo el siguiente criterio jurisprudencial:

"Como se deriva de la doctrina jurisprudencial constituida por las SSTS de 5 de febrero de 2015 (rec. cas. 4075/2013), 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. 6276/2017), 22 de octubre de 2020 (rec. cas. 5820/2018) y 4 de noviembre de 2020 (rec. cas. 7716/2018) la prohibición de comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003; aunque dicha doctrina no lo dice explícitamente, se colige de ella, sin dificultad alguna, que cuando se trata de operaciones o negocios de ejercicios prescritos estando ya en vigor la LGT de 2003 sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto."

Este criterio ha sido reiterado en STS de 4/3/2022 (rec. cas. 2484/2020) y en STS de 01/03/2022 (rec. Cas. 5317/2020).

Por tanto, es la fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003 la que establece el límite de la prohibición para calificar negocios realizados en periodos impositivos prescritos. A partir de la entrada en vigor de esta, el artículo 115.1 LGT la habilitada para calificar estos negocios realizados en periodos prescritos con efecto en periodos no prescritos objeto de comprobación.

Por su parte, el **artículo 66 bis LGT**, en vigor desde el 12/10/2015 y aplicable según la DTª Única Ley 34/2015 a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación, dispone:

"1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación

de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito."

Como decimos, el **derecho a liquidar el ejercicio 2015 de IRPF no se encontraba prescrito**, por lo que es **posible incorporar a su liquidación la renta derivada de la valoración de un inmueble**, propiedad de una sociedad, cuyo IS 2015 si se encontraba prescrito, **en virtud del artículo 115 y 66 bis LGT.**

Por último, respecto **a la necesaria firmeza del acuerdo de liquidación del IS para regularizar la situación tributaria en IRPF**, señalar que el reclamante se está refiriendo indirectamente a las normas contenidas en el artículo 18.12.3º de la LIS y el artículo 19.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) pensadas para la regularización del régimen de operaciones vinculadas cuando no tiene lugar procedimientos paralelos en sede del socio y la sociedad. No es en ningún caso el escenario en el que nos encontramos **pues ni la valoración tiene lugar por aplicación de las reglas del régimen de operaciones vinculadas y, además, la regularización de ambos tiene lugar de forma paralela.**

En definitiva, de acuerdo a todo lo anterior, se **desestiman** las pretensiones del reclamante, pudiendo la administración regularizar la renta procedente de la cesión de los inmuebles sitios en MUNICIPIO_1 respecto del ejercicio 2015 en sede de IRPF.

QUINTO.- A continuación resolveremos las alegaciones vertidas e relación a los ajustes contenidos en el acuerdo de liquidación derivado del acta en disconformidad **A02 ……45** en la que se practican los siguientes ajustes:

- Imputación de **utilidades derivada de la condición de socio** por gastos personales satisfechos por la entidad vinculada **XZ** SL.
- Imputación de **ganancias patrimoniales no derivadas de una transmisión** por gastos personales satisfechos por las entidades participadas indirectamente **XZ-DH** SL y **TW** SL.

Comenzaremos por la alegación relativa a la **calificación de la renta derivada de la imputación de las rentas procedentes de las sociedades participadas indirectamente.**

Como se ha dicho, en la la regularización practicada al reclamante, la Inspección procede a la imputación de las rentas provenientes de las tres entidades mencionadas, incrementando los rendimientos de capital mobiliario por las utilidades percibidas de **XZ** SL y las ganancias patrimoniales para las rentas obtenidas de **XZ-DH SL y TW.** Respecto de éstas últimas, a diferencia de **XZ** SL (de la que es propietario, junto con sus hijos) **D. Axy no participa directamente**, sosteniendo la Inspección que los gastos en los que han incurrido sendas sociedades constituyen una liberalidad de la sociedad porque entiende que el destino de los mismos es el disfrute personal de la familia **xt**, calificándose en sede de la persona física de **ganancia patrimonial no derivada de la transmisión.**

El reclamante alega que la calificación de ganancia patrimonial no derivada de la transmisión de elementos patrimoniales es errónea y vulnera de plano la configuración legal de los hechos imponibles en el Impuesto sobre Donaciones y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues en ningún caso se trataría de una ganancia patrimonial, y de considerar que no existe contraprestación, sería un hecho imponible del ISD. A continuación, expone que la **calificación debe ser la de rendimiento de capital mobiliario (utilidad derivada de la condición de socio) al ostentar una participación indirecta en estas entidades.**

Para centrar la cuestión, comenzaremos recordando que el reclamante, en los ejercicios objeto de comprobación, ostentaba una participación del 99,5% (hasta el 24/06/2015) y con posterioridad del 51% de **XZ** SL que, a su vez, participa en el 100% de **TW** SL y de **XZ-DH** SL. Por tanto, en los ejercicios comprobados era **socio indirecto de estas entidades.**

Pues bien, el artículo 33 LIRPF define la ganancia de patrimonio como:

" Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos."

Configura el legislador la ganancia de patrimonio como una categoría de "cierre", que tendrá lugar siempre y cuando la Ley no califique la renta como rendimiento.

Respecto a la calificación propuesta por el reclamante, el **artículo 25. 1 d)** define la utilidad derivada de la condición de socio como *"cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe"* .

Formalmente las rentas percibidas por el reclamante no encajan en esta definición, pues no estamos ante un "socio", sino ante un "socio indirecto". No obstante, atendiendo al fondo de la cuestión y a las diferentes categorías de renta, la **interpretación de este precepto no debe realizarse de forma aislada**, sino atendiendo a la **definición de rendimientos de capital contenida en el artículo 21 LIRPF:**

"Artículo 21. Definición de rendimientos del capital.

*1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o **indirectamente**, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.*

(…)

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste."

En el caso que nos ocupa el reclamante ostentaba en el ejercicio en el que percibió la renta a las que nos venimos refiriendo, 2015 y 2016 , una participación indirecta muy relevante, superior al 51 % por sí mismo, y del 100% junto a sus hijos, por lo que, a

juicio de este Tribunal, n**o puede entenderse la renta obtenida sin ponerla en conexión con esa relación tan relevante y poderosa, que la razón jurídica, económica y lógica identifican de modo claro como la causa más probable del trasvase de fondos producido**.

Por ello, no puede aceptarse que estemos en el supuesto de hecho de la norma aplicada por la Inspección, esto es, que la renta percibida carezca de contraprestación, debiendo entender que esta calificación como ganancias de patrimonio no derivadas de una transmisión es aplicable cuando el enriquecimiento no responde a la contrapartida propia de los negocios bilaterales, ni tampoco a la existencia de otras relaciones jurídicas, como el contrato de sociedad, que nos conducen, en este caso, a otra fuente de renta, como son los rendimientos del capital mobiliario, obteniendo una ventaja económica que debe ser calificada como utilidad derivada de la condición de socio.

Este Tribunal ya se pronunció en el mismo sentido en **Resolución de 25 de julio de 2013 (RG 5527-2010)** que 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. Así señalábamos lo siguiente:

> *"Igualmente las utilidades percibidas de la sociedad A deben calificarse como retribuciones de fondos propios pues las rentas derivan de la participación del Sr. XX en los fondos propios de A aunque se trate de una participación que ostenta, en este ejercicio, de forma indirecta a través de la sociedades B e C (el 11-12-07 C absorbe a B por lo que C pasa a tener el 70% de A); en el ejercicio 2004 el Sr. XX poseía el 90% de A (57,5% directamente y 32,5% indirectamente, a través de B) y en los ejercicios 2005 y 2006 el Sr. XX poseía el 70% de A (37,5% directamente y el 32,5% indirectamente a través de B). Todas estas sociedades son controladas bien directamente o indirectamente por el Sr. XX por su participación mayoritaria en el capital de las mismas, por lo que es el Sr. XX 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."*

En definitiva, la rentas, objeto de controversia, percibidas por un socio indirecto persona física de sus sociedades participadas indirectamente debe ser calificada como rendimiento de capital mobiliario.

En consecuencia procede **estimar** las alegaciones del reclamante en este punto, al estar suficientemente probada por la Inspección la finalidad de la operación, esto es, la disposición de los fondos de las sociedades vinculadas indirectamente, para la satisfacción de sus gastos personales, debiendo ser **calificada la renta procedente de estas entidades como utilidad derivada de la condición de socio.**

SEXTO.- Una vez sentada su calificación, procederemos a analizar la procedencia de las **normas de valoración.**

Alega que las utilidades derivadas de la condición de socio deberían haber sido valoradas de acuerdo a las normas de **operaciones vinculadas** contenidas en el IS, pues responden a una operación vinculada entre el socio y sus sociedades. Concretamente se refiere a las rentas imputadas en relación al uso de vehículos y embarcaciones que han sido valoradas por la Inspección de acuerdo al **artículo 43.2.1º de la LIRPF.**

Pues bien, si la **Resolución de 24 de septiembre de 2025 (R.G 7312/2024) dictada en unificación de criterio** analiza un caso análogo al del reclamante y llegamos a la conclusión de que para que sea de aplicación el **régimen de operaciones vinculadas** es necesario que haya una **operación** susceptible de valorar. Concluye este TEAC lo siguiente (subrayado incorporado en la presente resolución):

> *De entrada, siempre que un socio de una sociedad disfruta de bienes pertenecientes a esa sociedad sin pagar nada a cambio, tiene que existir una operación subyacente por la que ese disfrute se produce; una causa jurídica que ampare el disfrute de tales bienes de manera pacífica.*
>
> *Disfrute de esos bienes sin pagar nada a cambio, que determina la existencia de una renta, que, si no se ha declarado y autoliquidado, habrá que regularizar y lo que se trata de dilucidar es si esa regularización debe practicarse con el art. 41 de la Ley 35/2006, o con el art. 43 -y el 25.1.d)- de dicha ley; y sin que el verdadero problema sea en el fondo un problema de "valoración", pues ambas vías de regularización llaman a valorar las operaciones de ese tipo por su "valor de mercado"; aunque, ciertamente, el aplicar una norma u otra conduce a resultados que pueden ser muy distintos.*
>
> *Para contestar a la cuestión de cuál debe ser el criterio a seguir, este Tribunal considera que hay que recordar que finalidad tienen esas dos vías tributarias de regularización:*
>
> *De la figura de las operaciones vinculadas hemos dicho (Fundamento de Derecho Sexto) que son una vía para evitar que las partes se traspasen rentas de unas a otra poniendo retribuciones artificiales a las operaciones que entre ellas llevan a cabo; retribuciones artificiales en el sentido de que no sean las retribuciones de mercado de tales operaciones.*
>
> *Mientras que del art. 25.1.d) hemos dejado sentado (Fundamento de Derecho Cuarto) que es un auténtico cajón de sastre que busca que los socios o partícipes en el capital de una entidad terminen tributando, de manera omnicomprensiva y residual, por todos los rendimientos, ya sean dinerarios o en especie, que hayan podido recibir de la misma por su condición de tales, y que no quepa clasificar en las demás letras de dicho precepto.*
>
> *A la vista de lo cual, este Tribunal considera que la **solución** que debe darse al problema es la siguiente:*
>
> *Cuando un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de determinados bienes de esa sociedad, y se trate de unos bienes que esa sociedad tenga para explotarlos en el ejercicio de sus actividades ordinarias, con lo que los habrá adquirido para tal fin -para sus actividades-, la regularización deberá venir de la mano de la normativa de las operaciones vinculadas (art. 41 de la Ley 35/2006).*
>
> *En cambio, cuando un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de determinados bienes de esa sociedad, y **se trate de unos bienes que esa sociedad tenga específicamente para esa finalidad, como paradigmáticamente ocurrirá cuando tales bienes hayan sido adquiridos por la sociedad para que ese socio pueda disfrutar de ellos sin pagar nada a cambio, la regularización deberá realizarse aplicando los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.***
>
> *Disyuntiva que deberá resolverse caso a caso, a la vista de las circunstancias concurrentes en cada uno.*
>
> *En suma, y yendo a un supuesto con similitudes con el que es que causa última del presente recurso, pensemos en un socio que disfruta de un yate que es propiedad de una sociedad de la que él tiene el 80% de las acciones; con esa raíz común*

planteamos dos situaciones claramente distintas.

I.- Esa sociedad se dedica a la compraventa de yates y/o al alquiler de los mismos por periodos de tiempo, y tiene varios destinados a esa finalidad, y el socio dispone gratuitamente de alguno de ellos determinados periodos de tiempo; caso en el que la regularización deberá llevarse a cabo aplicando la normativa de las operaciones vinculadas.

II.- Esa sociedad es una constructora, que ha adquirido el yate precisamente para que lo disfrute el socio sin pagar nada a cambio; si así fuera, como lo es en el caso causa última de este recurso, la regularización deberá venir de la mano de aplicar los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

En el primer caso, la sociedad favorece al socio, al permitirle usar gratuitamente un yate un determinado periodo de tiempo, cuando si se tratara de un tercero le cobraría la retribución que tenga establecida para tal uso, con arreglo a los precios de mercado usuales de tales operaciones; con lo que se genera una renta en el socio en el marco de las actividades ordinarias de la sociedad.

Mientras que en el segundo caso, estaremos ante una operación que queda fuera de las actividades ordinarias de la sociedad, y que, bien puede decirse, que se ha orquestado para que ese socio pueda disfrutar de un yate perteneciente a la sociedad sin pagar nada a cambio; con lo que la renta se genera en el socio con una operación ajena a las actividades ordinarias de la sociedad.

Y si el bien es cuestión se trata de una vivienda, el criterio y solución serán las mismas; si la sociedad es una inmobiliaria que se dedica a la compraventa y/o alquiler de viviendas, y cede gratuitamente el uso de una a su socio, la regularización debería llevarse a cabo aplicando la normativa de las operaciones vinculadas; mientras que si se trata de una sociedad con una actividad industrial, que ha adquirido una vivienda para cedérsela gratuitamente al socio, y se la cede, la regularización deberá venir de la mano de aplicar los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

Una respuesta que implicar estimar el recurso del Director."

Por tanto decimos que, para que sea de aplicación el **artículo 41 LIRPF es necesario que los bienes que son cedidos formen parte de la actividad ordinaria de la sociedad** pues, de esta forma, habrá una operación vinculada a valorar. En el caso contrario, será de aplicación el artículo 43 LIRPF que remite igualmente al valor de mercado para la valoración de las retribuciones en especie.

Esta Resolución sigue además la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (Rec. Cas. 4769/2020)** en su Fundamento de Derecho Tercero establece las siguientes directrices a la hora de valorar las retribuciones en especie en caso de vinculación:

"3.- Tanto el artículo 41 LIRPF (por la remisión al art. 16 TRLIS , similar, en lo que ahora interesa, al actualmente vigente art. 18 LIS) como el artículo 43 LIRPF confluyen en una estimación, basada en el valor de mercado.

Consecuentemente, cabría preguntarse cuál es la diferencia real entre ambos preceptos lo que, en principio, aclara el escrito de interposición del abogado del Estado al apuntar que, mientras que por la vía del artículo 41 LIRPF, específicamente, por las remisiones al art. 16 TRLIS (actual art. 18 LIS 2014), deben aplicarse una serie de métodos de valoración y normas procedimentales que, susceptibles de aplicarse a los sujetos pasivos contribuyentes del IRPF, no modulan, en cambio, la valoración efectuada por la vía del 43 LIRPF, circunstancia que, en la práctica, arroja sensibles diferencias económicas.

4.- Observamos cierto desenfoque en el tratamiento de la cuestión discutida, que, prácticamente desde el principio, se ha ido arrastrando a lo largo de las distintas vías de revisión de los actos tributarios cuestionados.

En efecto, parece evidente -más bien, es indiscutible-, que la sociedad …, S.L y don … deben considerarse, a los efectos del art.16.3 TRLIS personas o entidades vinculadas, dada la condición de socio y administrador de dicha mercantil.

Ahora bien, pese a su obviedad, conviene enfatizar una circunstancia sin la cual, no cabría traer a colación el artículo 41 LIRPF, toda vez que el precepto resultará de aplicación, en la medida que exista una operación vinculada.

Dicho de otro modo, nadie ha planteado explícitamente si, para acudir al art 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (debemos insistir, el dato es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes.

Ciertamente, de forma refleja o indirecta, parece sugerir dicha idea el abogado del Estado al desplegar su argumentario sobre la necesidad de que para encarar la valoración por la vía del artículo 41 LIRPF debe existir "contrato, acuerdo o pacto de cesión de bienes entre las partes vinculadas con asignación de un valor o de un precio inferior al de mercado."

No obstante, el escrito de interposición no cuestiona la existencia de operación vinculada sino que introduce una serie de consideraciones a los efectos de la aplicación del referido precepto, expresando que, "lo que se plantea en este recurso es, si estas reglas y métodos [las del TRLIS], son o no aplicables a los rendimientos de capital mobiliario en especie del art. 25.1.d) LIRPF , obtenidos por los socios de una entidad mercantil que, por tanto, son las dos cosas a la vez: rendimientos en especie y rendimientos entre partes vinculadas. De este modo, la respuesta a esta cuestión dependerá de si se decide o no la aplicación preferente del art. 41 sobre el art. 43 LIRPF."

Pero es que, además, la sentencia de instancia proclama que, el artículo 41 LIRPF "resulta de aplicación en el supuesto de operaciones vinculadas, y en el caso de autos, reiteramos, lo son las que son objeto de regularización, -por aplicación de la definición del art 18 LIS - y ello además, no es controvertido, pues parte del Abogado del Estado dicha calificación la administración en la contestación a la demanda..."

*No podemos sustituir la apreciación de los jueces de instancia en torno a sí existió o no **operación vinculada** pues, al margen de que implícitamente parece aceptarse por la Administración, se trata, en definitiva, de una **cuestión fáctica** cuyo análisis está vedado en el ámbito casacional a tenor del artículo 87 bis LRJCA.*

Por tanto, la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se disiparía la aplicación del artículo 41 LIRPF. Obviamente, todo ello hubiera exigido un análisis del concepto o noción de lo que es una operación vinculada, más en particular, si para apreciar la misma resulta o no suficiente el simple marco perimetral de la vinculación entre las partes o, por el contrario, si se requiere algo más, es decir, una vinculación objetiva u operacional añadida a esa relación subjetiva sin que -dicho sea de paso y a los solos efectos dialécticos-, en la amalgama normativa existente alcancemos a encontrar "la definición del art 18 LIS " (entendemos, que se refiere a una eventual definición de operaciones vinculadas) a la que alude la sentencia de Valencia.

Sin embargo, en el escenario en el que nos sitúa tanto la sentencia de instancia como la propia posición de las partes, habremos de adoptar una decisión con relación a dos normas especiales, en principio, ambas, potencialmente aplicables al caso, al partir del presupuesto de que han existido operaciones vinculadas

caso, al partir del presupuesto de que han existido operaciones vinculadas.

5.- En un ámbito tan casuístico, resulta complejo establecer una doctrina general en torno a la eventual preferencia del artículo 41 LIRPF o del artículo 43 LIRPF.

Se trata, en efecto, de dos reglas especiales de valoración y, como tales, aparecen indisolublemente relacionadas con el trasfondo fáctico y de motivos de cada supuesto particular, de manera que, los contribuyentes en sus declaraciones ante la AEAT o, en su caso, esta última en sus eventuales actuaciones tributarias habrán de atender a las circunstancias, justificación o, en definitiva, motivación y contexto en el que se ha percibido dicha renta en especie.

Pues bien, centrándonos en el presente caso, el recurso de casación no puede prosperar de acuerdo con las siguientes premisas:

Primera, porque como ya hemos expresado, la sentencia de instancia asume que estamos en presencia de una operación vinculada.

Segunda, porque hay operación vinculada o no la hay, sin que, de acuerdo con las circunstancias específicas de este caso, podamos aventurar una dualidad entre operaciones vinculadas "con contrato, acuerdo o pacto entre las partes" y operaciones vinculadas sin tales elementos.

Tercera, porque el artículo 43 LIRPF establece en su apartado primero que, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de introducir una serie de "especialidades" en la valoración de los "rendimientos del trabajo en especie" y de las "ganancias patrimoniales en especie", entre las que no se encuentran los rendimientos de capital mobiliario en especie.

En efecto, en el presente caso nos encontramos con rentas en especie si bien, su concreta calificación jurídica es la de rendimientos del capital mobiliario en especie, que no tienen un reflejo específico o, mejor dicho, no son objeto de una "especialidad" valorativa en el artículo 43 LIRPF, toda vez que ese precepto únicamente establece unas reglas especiales de valoración con relación a los "rendimientos del trabajo en especie" y a las "ganancias patrimoniales en especie" pero no respecto de rendimientos del capital mobiliario en especie.

Por tanto, teniendo en consideración el apartado segundo del precepto que, de forma redundante, proclama que, en los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley, cabe concluir que, de acuerdo con las circunstancias del caso, esas reglas valoración deben ser las contenidas en el artículo 41 LIRPF, precepto que no excluye a los rendimientos de capital mobiliario en especie.

*Cuarta, porque más allá de que en el presente caso se intentara deducir una serie de gastos en el impuesto sobre sociedades y, por otra parte, ocultar la percepción de rendimientos en sede de IRPF, **la regularización tributaria se enmarca, sin lugar a dudas, en la propia relación de vinculación existente entre la sociedad y sus dos socios** y, pese a la diferencia que introduce la resolución del TEARC en vía económico-administrativa (entre cesión de uso de los inmuebles y la cesión de uso de los otros bienes) dicha distinción queda diluida en la sentencia impugnada por cuanto -insistimos, una vez más-, **aprecia la existencia de operación vinculada, presuponiendo, en cierto modo, la concurrencia de voluntades entre dicha persona jurídica y las dos personas físicas."***

El Alto Tribunal basa su argumentación en la existencia de una **operación vinculada, lo cual señala a su vez que se trata de una cuestión fáctica que habrá que analizar en cada caso**. En el caso analizado por el TS, al señalar la sentencia de instancia que la valoración se enmarca dentro de una operación vinculada y no ser esto discutido por las partes, el Alto Tribunal concluye que le será de aplicación el régimen de operaciones vinculadas por remisión del artículo 41 LIRPF.

Así en el Fundamento de Derecho Cuarto fija el siguiente contenido interpretativo:

> *"En las circunstancias del presente caso, **los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF."***

Aun admitiendo el propio Tribunal Supremo la imposibilidad de abordar abiertamente, en el caso que analizaba, la cuestión de la prelación entre los artículos 41 y 43 de la Ley del IRPF (en tanto se veía lastrado por la apreciación del Tribunal de instancia acerca de la existencia de "operación vinculada", incuestionable por tanto ya en casación), de la lectura de la sentencia se infiere claramente que el Tribunal Supremo considera necesario, para la aplicación de los preceptos de "operaciones vinculadas" de los a**rtículos 41 de la Ley del IRPF y 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, no sólo que haya "*vinculación subjetiva*" (la enumeración de supuestos de vinculación recogidos por el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades), sino también la **concurrencia de lo que denomina "*vinculación objetiva u operacional"***. Es más, señala en su sentencia que "l*a orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada*".

En el presente caso, como en el planteado ante el Tribunal Supremo, resulta evidente e indiscutible la concurrencia de aquella "vinculación subjetiva", dado que estamos ante un socio de la mercantil.

La **duda se plantea si, en el caso que ahora se analiza, concurre aquella "*vinculación objetiva u operacional"*** que, junto con la indiscutible *"vinculación subjetiva*", conducirá necesariamente a la aplicación al caso de lo prevenido por el artículo 41 de la Ley 35/2006, del IRPF, y por remisión del artículo 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

1. Comenzaremos analizando la existencia de una "operación" a valorar entre el reclamante y la entidad **XZ SL:**

Se le imputa al reclamante la siguiente tipología de gastos:

- Uso de Elementos de Transporte y gastos derivados del uso de estos medios de transporte.
- Gastos de carácter personal que corresponderían haber sido asumidos y sufragados por el reclamante,

No se discute que el reclamante preste servicios profesionales a la entidad, por lo que no hay operación de prestación de servicios a retribuir y, por tanto, no cabe duda de que los **gastos de carácter personal constituyen una utilidad derivada de la condición de socio**, **a valorar a mercado conforme al artículo 43 LIRPF.**

No obstante lo anterior, el que el reclamante no preste servicios profesionales a la entidad no excluye que pueda ser la entidad la que preste servicios al reclamante, lo cual sucederá cuando ceda a este bienes que formen parte de su actividad ordinaria, tal y como señalamos en la resolución precitada. Por tanto, en el presente caso, es preciso **valorar si los vehículos y embarcación se tratan de un bien afecto a la actividad ordinaria de la sociedad XZ SL.** Concretamente se trata de los siguientes elementos patrimoniales:

- VEHÍCULO_1
- VEHÍCULO_2

- VEHÍCULO_3
- VEHÍCULO_4
- EMBARCACIÓN_1

Respecto a la actividad de la entidad **XZ**, se señala lo siguiente en el acuerdo de liquidación (subrayado incorporado en la presente resolución):

> *"El patrimonio de esta entidad está formado por participaciones en diferentes entidades nacionales y extranjeras que se corresponderían con su actividad económica, además de inversiones financieras, tres apartamentos junto con garajes y trasteros en MUNICIPIO_1 (…), diferentes vehículos, una embarcación y obras de arte.*
>
> *Con independencia del objeto social y el IAE que se declara, los ingresos de la entidad se corresponden exclusivamente con ingresos financieros procedentes de los dividendos de las entidades en las que participa, ingresos procedentes de su inversiones financieras e intereses de cuentas y préstamos.*
>
> *Si bien obtiene ingresos por la cesión del derecho de superficie situado en MUNICIPIO_2 a la entidad **SSG** SA, esta entidad hace de mera canalizadora del ingreso hacia la entidad vinculada **XZ-DH**, puesto que la cuantía facturada a **SSG** SA por esta operación es posteriormente facturada por **XZ-DH** SL a ésta, quedándose en aquella todos los gastos relativos a la gestión de este derecho de superficie.*
>
> *A la vista de las pruebas obtenidas en el transcurso de este procedimiento, la Inspección entiende acreditado que esta entidad tendría como única actividad la propia de las entidades holding, esto es, su única función es la de tener o administrar la propiedad de otras sociedades o compañías y es por esto que prácticamente el 100% de sus ingresos efectivos proceden de la tenencia de valores.*
>
> *Ante las preguntas de la Inspección sobre quién estaría gestionando estas carteras, el representante autorizado de la entidad manifestó, a través de la documentación aportada por sede electrónica el 15/07/2020, que se vendría haciendo por parte de los hijos, D. **Axt** y D.ª **Bxt**.*
>
> *Respecto al local utilizado para llevar a cabo tales funciones, en los años en comprobación se declaran en los diversos documentos que figuran a nombre de la entidad 2 locales, uno en la calle DIRECCIÓN_1 y otro en la calle DIRECCIÓN_2. Se observa que en el primero figura como inquilino la entidad vinculada **QR**, deduciéndose el importe total del alquiler de este inmueble y que el segundo es propiedad de **CCF**, entidad vinculada con D. **Axy**, entidad de la que percibe retribuciones por asistencia al consejo de administración. Por tanto, esta actividad se pudo venir desarrollando en los años en comprobación en esos inmuebles, si bien, los gastos correspondientes a los mismos han sido deducidos por entidades vinculadas, sin que parte del coste haya sido repercutido a esta entidad.*
>
> *Se concluye en este apartado, por tanto, que la actividad desarrolla por esta entidad ha sido la propia de una **entidad holding**, además de una posible actividad estrictamente de gestión financiera y que el resto de activos incluidos en esta entidad y gastos contabilizados en la misma no han sido en ningún momento destinados al desarrollo de una actividad económica en el sentido de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios como ha quedado acreditado a través de las diferentes pruebas que se describen sino más bien a satisfacer las necesidades particulares de D. **Axy** y sus familiares."*

De acuerdo a su cuenta de resultados, concluye la Inspección que la **actividad desarrollada por la entidad es la propia de una entidad Holding, sin que los elementos patrimoniales que constan en su activo se encuentren afectos a su actividad.**

No cuestiona el reclamante este aspecto en sus alegaciones, basando su pretensión en la mera vinculación subjetiva entre el socio y la sociedad, extremo que como hemos expuesto no es motivo automático de aplicación de las normas de valoración contenidas en el artículo 18 LIS.

El que la actividad desarrollada por la sociedad sea la propia de una holding y los bienes no se encuentren afectos a su actividad ordinaria supone que **no hay "operación" o "vinculación objetiva" alguna con el reclamante y por tanto las rentas imputadas respecto de estos elementos patrimoniales constituyen una utilidad derivada de la condición de socio, a valorar a mercado conforme al artículo 43 LIRPF.**

2. Respecto de **XZ-DH**, se le imputan al reclamante las siguientes rentas:

- Alquiler inmueble sitio en DIRECCIÓN_3 de la que **XZ-DH** es arrendataria
- Gastos relacionados con el uso de este inmueble
- Arrendamiento de plazas de garaje
- Gatos de naturaleza personal
- Uso de vehículo VEHÍCULO_5

Respecto de los gastos de naturaleza personal, al igual que con **XZ**, no se discute que el reclamante preste servicio alguno a la entidad por lo que su valoración de acuerdo al artículo 43 LIRPF es conforme a derecho.

Por otra parte, en cuanto a la actividad desarrollada por **XZ-DH** consta la siguiente información en el acuerdo de liquidación (subrayado incorporado en la presente resolución):

> *"La entidad vendría desarrollando dos actividades, una actividad financiera por la que se obtienen ingresos procedentes de inversiones financieras que, en su gran mayoría, quedan compensados con gastos financieros también procedentes de las mismas inversiones financieras y de otro tipo de operaciones financieras, como avales, y la actividad fundamental que se corresponde con la cesión del derecho de superficie de la finca situada en el término municipal de PROVINCIA_1 a **SSG** S.A."*

Como en el caso de **XZ**, no defiende el reclamante en sus alegaciones la afectación de los elementos patrimoniales a la actividad de **XZ-DH**, por lo que la conclusión debe ser la misma, y es que al no haber una "operación" susceptible a valorar por el régimen de operaciones vinculadas, la aplicación del artículo 43 LIRPF es conforme a Derecho.

3. Por último, esta misma conclusión debe extenderse a las rentas procedentes de … FINCA_1 imputadas en el mencionado acuerdo de liquidación, pues a lo largo del procedimiento no se probó el desarrollo de una explotación cinegética o agraria en esta finca que tenga como fin el intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que los vehículos han sido destinados a la satisfacción personal del reclamante.

Respecto de la actividad agrícola y cinegética de esta finca, el reclamante presentó **alegaciones complementarias** señalando que en actuaciones inspectoras posteriores le fue reconocida esta actividad, habiendo finalizado las actuaciones con acta en conformidad A01……45 y A01……80. Explica que en los ejercicios en que tuvo lugar la comprobación que nos ocupa, la actividad cinegética todavía no había dado los frutos deseados, ya que la regeneración de los animales y la consecución de los trofeos

importantes o valorados por los cazadores requieren cierto tiempo antes de poner los puestos de las monterías a la venta en el mercado. Además, dicha actividad también se habría afectada por la crisis económica sufrida en España que implicó que la recuperación del mercado cinegético fuera más lenta de lo habitual. Respecto de la actividad agrícola, señala que no obtuvo en los ejercicios comprobados los ingresos esperados ya que el ciclo de producción de este tipo de explotaciones es de larga duración. En ambas actividades se llevaron a cabo fuertes inversiones para la obtención de ingresos futuros, lo que generó afrontar importantes gastos sin apenas ingresos. A su juicio, el reconocimiento posterior de la Inspección de la realización de estas actividades en la finca pone de manifiesto que estos argumentos son verídicos y que se trataba de ejercicios en los que se realizaron fuertes inversiones para la explotación futura de la finca. Carecería de sentido negar la actividad en los ejercicios comprobados cuando en los siguientes en los que si se generaron ingresos se ha reconocido la misma.

Pues bien, tal y como señala el reclamante, el reconocimiento de la actividad ha tenido lugar respecto de ejercicios siguientes, fuera del alcance del procedimiento que nos ocupa. Ni a lo largo del procedimiento inspector ni ante este Tribunal ha presentado el reclamante prueba alguna de la realización de una actividad en esta finca en los ejercicios comprobados, por lo que su pretensión no puede prosperar, sin que este Tribunal se encuentre vinculado a regularizaciones de ejercicios siguientes.

Por tanto, este Tribunal **desestima** las alegaciones del reclamante en este punto, siendo conforme a Derecho la aplicación de las normas de valoración para retribuciones en especie contenidas en la LIRPF.

SÉPTIMO.- Siguiendo con la valoración, alega a continuación el reclamante que la **valoración de los vehículos no puede tener lugar de acuerdo al artículo 43.1.1º. b) LIRPF pues se trata de una norma de valoración especial para las rentas del trabajo en especie, y en este caso estamos ante un rendimiento de capital mobiliario en especie. Cita el reclamante STS de 27 de abril de 2022 (Rec. Cas. 4793/2020)**

Pues bien, en primer lugar señalar que respecto de la alegada STS de 27 de abril de 2022 (Rec. Cas. 4793/2020) como ya hemos mencionado anteriormente, el Tribunal Supremo se encontraba constreñido a la Sentencia de instancia en la que no se cuestionaba la existencia de una operación, y partiendo de esta premisa, confirma que la norma de valoración debe realizarse de acuerdo al artículo 41 LIRPF.

No obstante, no es este el escenario que nos ocupa, pues como acabamos de exponer no hay una "operación" susceptible de ser valorada a través del régimen de operaciones vinculadas, siendo las normas de valoración a aplicar las propias de las rentas en especie del artículo 42 LIRPF.

Dicho lo anterior, y respecto a la valoración de los vehículos, fundamente la valoración la Inspección en los siguientes términos (página 149 del acuerdo de liquidación):

> *"La utilización de estos bienes se valorará conforme al artículo 43.1 de la LIRPF por su valor normal en el mercado.*
>
> *Para determinar el valor de mercado de la utilización de estos vehículos la Inspección asume la regla de valoración prevista en el artículo 43.2. 1º para valorar la utilización de vehículos como Rendimiento del Trabajo en Especie, esto es, el 20% del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.*
>
> *(...)*
>
> *A estos efectos, la Inspección ha tenido en consideración lo previsto en el ya citado Fundamento Jurídico 13º de la Resolución TEAR de Cataluña de 16 de febrero de 2016, respecto al valor de mercado que, como mínimo, debe ser el coste para la sociedad) y ha determinado el importe de la suma de los costes satisfechos por el pagador de estos rendimientos, esto es, seguro, Imp. Municipal y amortización ..."*

Pues bien, sucede que no aplica la Inspección la norma de valoración del artículo 43.2.1º, sino que, tomándola como referencia, la compara con los costes de los vehículos (amortización, seguro, impuesto municipal...), siendo este último el importe mínimo a imputar pues el valor de mercado debe ser como mínimo el coste para el pagador, valorando la Inspección los vehículos por el mayor de los dos importes.

Por tanto, la valoración no se realiza de acuerdo a las normas de los rendimientos del trabajo en especie, sino que esta valoración se toma como referencia, valorándose en todo caso como mínimo por el coste para la entidad.

Este Tribunal considera que esta valoración es conforme a Derecho, **desestimando** las alegaciones del reclamante en este punto.

OCTAVO.- Respecto a la **restitución patrimonial.**

Alega el reclamante que aún en el hipotético caso de entender este Tribunal que no estamos ante operaciones vinculadas, la restitución patrimonial por importe de 667.919,83 euros efectuada por Don **Axy** a la entidad **XZ**, SL el 8 de enero de 2021 debe ser tenida en cuenta en el ajuste dictado por la Inspección. Y ello porque si el socio por medio de la restitución devuelve íntegramente el importe al que ascienden los gastos que la Inspección considera que pertenecen a su esfera privada, no tiene sentido alguno la regularización.

Pues bien, como acabamos de exponer la Inspección no aplica el régimen de operaciones vinculadas, sino la **norma de valoración del artículo 43 LIRPF pues no hay una "vinculación operacional" entre ambas partes**. Por tanto no practica ajuste secundario alguno sino que, la utilidad derivada de la condición de socio y la no deducibilidad de los gastos en sede de la sociedad se deriva de la calificación de la renta efectuada por la Inspección y posterior valoración.

Por tanto, en cuanto no ha sido de aplicación el régimen de operaciones vinculadas y es conforme a Derecho la valoración a través del artículo 43 LIRPF, procede **desestimar** las alegaciones en este punto.

NOVENO.- En cuanto a la **imputación de la renta de acuerdo al uso personal.**

Solicita el reclamante que la imputación se realice de acuerdo al uso que realiza cada familiar, pues la imputación total al reclamante supondría una suerte de utilidad indirecta. Argumenta que la Inspección se basa para señalar que Don **Axy** y sus familiares disfrutan de los citados gastos en unas fotografías colgadas en las redes sociales del hijo de Don **Axy** sin que haya aportado la Inspección prueba alguna de que es el reclamante el que disfruta de estos.

Pues bien, respecto de la carga de la prueba, el **artículo 105 LGT** señala que:

> *"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."*

Una vez probada por la Inspección que se trata de gastos personales, ajenos a la actividad, extremo no cuestionado por el reclamante, de acuerdo al **principio de facilidad probatoria**, le corresponde al reclamante probar que no ha sido él quien ha disfrutado de estos de acuerdo a su condición de socio.

En sus alegaciones traslada el reclamante la carga de la prueba a la Administración, no correspondiendo a esta la carga de probar que no ha sido el reclamante el que se ha beneficiado de estos gastos, sino al reclamante, prueba que no ha sido aportada ante este Tribunal.

este Tribunal.

Recordamos además que al reclamante no se le han imputado la totalidad de los gastos, sino que la Administración ha procedido a imputárselo de acuerdo a su porcentaje de participación, criterio que, como ha señalado el TEAR en su resolución, es más beneficioso para él.

Por tanto, al no probar el reclamante que no ha sido el beneficiario de los gastos sufragados por la sociedad, correspondiéndole a él la carga de la prueba, procede **desestimar** sus alegaciones en este punto.

DÉCIMO.- Respecto a la **incorrecta determinación de la base imponible del ahorro** por no haberse tenido en cuenta el gasto deducible del ejercicio 2016 respecto del **despacho JMN.**

Alega el reclamante que la liquidación contiene varios errores cuya falta de corrección ha generado una incorrecta determinación del incremento en la base del ahorro en la liquidación por el IRPF de D. **Axy**, señalando lo siguiente:

> *"Tal y como esta parte manifestó ante el TEAR de Madrid, en el acuerdo de liquidación A23-……93 de la entidad **XZ**, SL se regularizan varios gastos considerados no deducibles por la Inspección. Dicho acuerdo fue recurrido ante el TEAR de Madrid mediante la interposición de la reclamación económico-administrativa tramitada con el número 28/10621/2021, y cuyo contenido se dio por íntegramente reproducido para evitar innecesarias reiteraciones.*
>
> *En las alegaciones se hacía constar que, tras las alegaciones formuladas al acta incoada a dicha entidad, la Oficina Técnica estimó como gasto fiscalmente deducible, entre otros, los gastos en los que incurrió la entidad por los servicios de asesoramiento legal y fiscal en el marco de la operación de reestructuración de la sociedad **XZ**, SL por el despacho **JMN**. Sin embargo, dichos gastos no fueron tenidos en cuenta en el acuerdo de liquidación dictado. Dicho error fue puesto de manifiesto por la entidad **XZ**, SL en la reclamación económico-administrativa 28/10621/2021.*
>
> *Así, señala expresamente el acuerdo de liquidación A23-……93 en la página 112 lo siguiente:*
>
> *(...)*
>
> *Es decir, la Inspección consideró deducible el gasto por importe de 10.016,65 euros del ejercicio 2016 derivado del asesoramiento prestado por el despacho **JMN**.*
>
> *Sin embargo, si observamos el ajuste que hace la Inspección en el acuerdo de liquidación A23-……45 dictado con respecto al IRPF de 2015 y 2016 de este contribuyente, dicho gasto que ha sido considerado deducible en el Impuesto sobre Sociedades de **XZ**, SL, es imputado a este contribuyente como rentas en especie en función del porcentaje de participación en dicha entidad."*

De la lectura de las alegaciones formuladas resulta que lo que cuestiona la entidad reclamante no es la deducción de un gasto concreto en sede de la entidad **XZ**, S.L., esto es, el importe de 10.016,65 € del ejercicio 2016 derivado del asesoramiento prestado por el despacho **JMN**, pues este gasto fue admitido por la Inspección en el acuerdo de liquidación A23-……93, sino su integración en el IRPF del socio D. **Axy** como renta en especie, incrementando la base imponible del ahorro del IRPF del ejercicio 2016, al mismo tiempo que el citado gasto se considera gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El gasto en cuestión fue admitido por la Inspección en el IS de **XZ** por tratarse de gastos por la prestación de servicios del despacho **JMN** que debían entenderse afectos a la actividad al corresponder *"a servicios de asesoramiento legal y asesoramiento fiscal en el marco de la operación de reestructuración de la sociedad **XZ**, SL así como en las formalidades societarias a realizar como consecuencia de dicha operación*".

Pues bien, este Tribunal ha comprobado que efectivamente la factura del asesoramiento prestado por el despacho **JMN** es incluida en la liquidación de IRPF como un gasto personal del socio, imputándolo como renta del ahorro en su imposición personal. En la medida en que su deducción se ha permitido en el IS de **XZ** por entenderse afecto a su actividad, no procede su imputación al reclamante como socio de **XZ**, debiendo **estimar** sus pretensiones en este punto.

UNDÉCIMO.- En cuanto al **enriquecimiento injusto de la Administración por la duplicidad de gastos imputados.**

Alega que se le está imputando una utilidad del socio por duplicado de las rentas procedentes de la entidad **XZ**, SL. Esta duplicidad vendría por los gastos considerados no deducibles por la sociedad, previamente ajustados por ésta en las autoliquidaciones presentadas del Impuesto sobre Sociedades, que se consideraron como no deducibles nuevamente por la Inspección.

Pues bien, esta misma alegación se realizó frente a la reclamación del **IS de XZ** que fue resuelta por este Tribunal mediante **Resolución de 26 de mayo de 2026 (RG 00-01331-2023-00)** en la que fallábamos lo siguiente:

> *Pues bien, de los hechos expuestos anteriormente se deduce que la Inspección integró los ajustes positivos por los gastos no deducibles (por importes, respectivamente, de 345.572,04 €, 307.858,52 € y 323.913,08 €) a las bases imponibles previas a la compensación de pérdidas y aplicación de la reserva de nivelación, que fueron declaradas por el obligado en sus autoliquidaciones (por importes, respectivamente, de -45.968,27 €, 771.559,26 € y -923.312,30 €). Y de acuerdo con la documentación aportada por la interesada, y no desvirtuada por la Inspección, para calcular dichas bases imponibles, la mercantil consignó en sus Modelos 200 ajustes por importe de 663.878,31 € en 2016, 390.854,33 € en 2017 y 651.924,36 € en 2018, en los que ya se incluían los siguientes importes de los tenidos en cuenta por la Inspección para regularizar su situación tributaria:*
>
> - *Gastos en concepto de "suministro eléctrico" de los ejercicios 2016 y 2017 por importes de 1.071 € y 1.466,34 €.*
> - *Gastos en concepto de "suministro de agua" de los 4 ejercicios por importes de 472,68 €, 546,98 € y 545,94 €.*
> - *Gastos en concepto de "suministro de gas" por importes de 1.112,51 € en el ejercicio 2016 y 553,61 € en el ejercicio 2017.*
> - *Gastos en concepto de "reparación y conservación de vehículos" por importe de 3.404,83 € del ejercicio 2016.*
> - *Gasto en concepto de "dotación a la amortización del inmovilizado material" por importe de 160.745,52 € en 2018.*
>
> *En definitiva, parte de los ajustes positivos que hizo la propia entidad se están integrando nuevamente por la Inspección en las respectivas bases imponibles al estar aquellas cuantías incluidas en los ajustes realizados por la Inspección. A esta conclusión no obsta que se haya minorado el ajuste realizado por el obligado en el año 2018, que los gastos en cuestión supongan un rendimiento para el socio, o que estos puedan calificarse como una retribución de fondos propios de la entidad en favor del socio de la entidad, argumentos estos referidos por la Inspección y por el Tribunal de instancia.*
>
> *En consecuencia, este TEAC debe estimar la alegación de la recurrente que afirma la existencia de duplicidad en determinados gastos no deducibles, debiendo la Inspección, en ejecución de esta resolución, recalcular los ajustes a practicar*

*teniendo en cuenta los ya practicados por la interesada en sus autoliquidaciones, así como los gastos admitidos por la Inspección en el Acuerdo de liquidación A23-……93 (los gastos de personal a D.ª **Ext** por importe de 16.799,16 € en 2018, y los gastos por los servicios prestados por el despacho **JMN** por importe de 10.016,65 € y 48.384,07 € en 2016 y 2017 respectivamente), los cuales, si bien se admitieron como deducibles, no se recogen en el cuadro resumen de la regularización contenido en la página 119 del Acuerdo de liquidación."*

Si bien sus pretensiones son estimadas en el IS de **XZ**, este Tribunal ha comprobado que no se ha producido una duplicidad de estos gastos en la imposición personal del reclamante, pues estos han sido imputados una sola vez (detalle de los gastos en acta A02 ……45)

Recordamos al reclamante que si bien practicó ajuste positivo en el IS, no procedió a declarar las rentas en su imposición personal como utilidades derivadas de la condición de socio, por lo que no hay duplicidad ni enriquecimiento alguno de la Administración, habiendo corregido este TEAC la duplicidad de ajustes positivos en el IS.

Por tanto, procede **desestimar** sus alegaciones en este punto.

DUODÉCIMO.- El reclamante presentó alegación complementaria en la que indicaba un **error en la cuantificación de los gastos de aprovisionamiento imputados respecto de la finca de … FINCA_1.**

Alega el reclamante un error en la cuantificación de estos gastos cuyo detalle se encuentra en la página 94 del acuerdo de liquidación. De acuerdo a los cálculos del reclamante el importe a imputar en el ejercicio 2015 debería ser de 23.676,51 euros mientras que la Inspección le imputó 46.191,51(página 96 y 97 del acuerdo de liquidación).

Pues bien, la Inspección en el acuerdo de liquidación desglosa los gastos diferenciando dos periodos temporales:

1/1/2015 al 24/06/2015: Participación del reclamante es del 99,5%

25/06/2015 al 31/12/2015: Participación pasa a ser del 51%

A la hora de imputar los gastos, la Inspección cuantifica el rendimiento de acuerdo al porcentaje de participación.

De acuerdo a los datos que constan en el acuerdo de liquidación, la Inspección imputa al reclamante para el periodo del 25/06/2015 al 31/12/201 el 99,5% de los gastos, cuando su porcentaje de participación fue del 51%.

Puesto que fue el criterio seguido por la Inspección la imputación de los gastos de acuerdo a su porcentaje de participación, este Tribunal debe **estimar** las alegaciones del reclamante en este punto, siendo el importe de los gastos de aprovisionamiento a imputar para el periodo de 25/06/2015 al 31/12/2015 de 23.676,51 euros.

DECIMOTERCERO.- Por último, procederemos a analizar los ajustes contenidos en el acuerdo de liquidación derivado del acta en disconformidad **A02 ……93, respecto de los que el TEAR de Madrid ordenó la retroacción de actuaciones.**

Como ya hemos dicho, la Administración Tributaria procede a imputar las rentas obtenidas de las entidades **XZ** SL y **TW** al reclamante derivadas del uso de los tres inmuebles situados en MUNICIPIO_1, titularidad de la primera de las entidades señaladas, y del uso y disfrute de carácter privativo de la finca cuya titularidad corresponde a la segunda de ellas.

Ante el TEAR de Madrid, alegó el reclamante que los informes de tasación de los inmuebles incorporados al expediente no contienen los requisitos exigidos por nuestros Tribunales y, por tanto, no son válidos para regularizar al contribuyente. Consideraba que estos defectos se constatan tanto en las tres tasaciones de los inmuebles sitos en MUNICIPIO_1 como en las dos tasaciones efectuadas el 31 de marzo de 2021 por la empresa **ADN**, SA de la finca FINCA_1.

El **TEAR de Madrid** resuelve esta alegación en su Fundamento de Derecho décimo, señalando lo siguiente:

"En el presente caso, el informe de valoración de los inmuebles situados en MUNICIPIO_1 se mencionan datos de cinco testigos, de los que se señala como fuente las páginas de PUBLICACIÓN_1 y PUBLICACIÓN_2. Para obtener el valor de alquiler de los inmuebles objeto de tasación el tasador parte del precio de mercado de alquiler mensual de los cinco testigos y sobre él aplica seis coeficientes (C1: localización, C2 y C3: superficie parcela construida, C4: calidad edificatoria, C5: estado conservación y CS: coeficiente singular, número de plantas, vistas...). Finalmente en los informes se señala que para fijar el valor unitario homogeneizado retrospectivo a las fechas de valoración se ha obtenido aplicando al valor de mercado descrito del 2020 un coeficiente de actualización en función de la evolución de los precios medios de vivienda en alquiler en MUNICIPIO_1 publicado por PUBLICACIÓN_1.

*Respecto a los informes realizados por la entidad **ADN**, SA, se señala que el encargo consiste en la determinación del valor de mercado a 31 de diciembre de 2015 y 2016 de la Finca "FINCA_1" en MUNICIPIO_3, comarca de (…). En los informes se señala que debido a la complejidad y escasez de testigos, aun admitiendo que en el entorno de la finca existen fincas similares, se han elegido seis testigos localizados en distintos lugares de la Comunidad de COMUNIDAD AUT._1, a través de las páginas PUBLICACIÓN_1 y PUBLICACIÓN_2, con características de las que no se infiere una clara semejanza con la finca a valorar, pues tienen usos diferentes; es cierto que se aplican criterios de homogeneización aunque se desconoce cómo se han calculado éstos.*

Este TEAR no entiende suficientemente motivados los informes de valoración, pues no consta que los datos de los inmuebles publicados hayan sido contrastados con los datos del Catastro o en el Registro de la Propiedad, ni se acreditan los valores reales por los que han sido operados los inmuebles tomados como referencia, sin que la simple oferta que se anuncia en publicaciones pueda servir para justificar la valoración efectuada, ya que al tratarse de simples ofertas no acreditan el precio final ni la fecha en la que se hubieran producido tales operaciones.

En base a lo expuesto, se concluye que los informes de valoración no están suficientemente motivados.

DÉCIMO PRIMERO.- Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, están vinculados por la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y las resoluciones y actos que se fundamenten en la misma lo harán constar expresamente, según establece el artículo 239.8 de la Ley 58/2003 (LGT). Antes de la reforma realizada por la Ley 34/2015 se recogía en el 239.7 de LGT con la misma redacción. También están vinculados por el criterio unificado del TEAC y por la doctrina de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina conforme a los artículos 242.4 y 243.5 de la LGT.

Puesto que se concluye por este Tribunal la falta de motivación de la liquidación derivada del Acta n.º A02/……93 , hay que añadir que la doctrina del TEAC, que como se ha expuesto vincula a este Tribunal, considera que en los procedimientos de verificación, comprobación limitada e inspección la falta de motivación es un defecto formal, que impide entrar en el fondo del asunto, con la consecuencia de que debe estimarse en parte la reclamación retrotrayendo las actuaciones al momento inmediatamente anterior, sin que nada impida que pueda dictarse un nuevo acto suficientemente motivado, como señalan las resoluciones del TEAC de 24-04-2012 (RG 00-02508-2010) y 02-06-2015 (RG 00-04699-2014).

Llegados a este punto conviene recordar lo que a este respecto dispone el artículo 239 de la LGT en su apartado tercero:

> *"Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".*

Por lo tanto, al apreciarse una falta de motivación en los informes de valoración, que afecta a la base imponible del Impuesto, procede anular la liquidación y ordenar la retroacción de actuaciones para que se dicte una nueva liquidación que motive de manera suficiente la valoración efectuada y la regularización practicada, sin que este Tribunal entre a valorar el resto de las cuestiones de fondo."

En definitiva el TEAR de Madrid, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la necesidad de motivación de los informes de valoración, considera que la valoración de estos inmuebles no se encuentra suficientemente motivada. Siguiendo la doctrina de este Tribunal, considera el TEAR esta insuficiente motivación como un defecto formal, ordenando la retroacción de actuaciones.

Pues bien, el mencionado **artículo 57 LGT** señala lo siguiente (subrayado incorporado en la presente resolución):

> *"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:*
>
> *a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
>
> *b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*
>
> *(...)*
>
> *c) Precios medios en el mercado.*
>
> *d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
>
> *e) Dictamen de peritos de la Administración.*
>
> *f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
>
> *g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.*
>
> *h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.*
>
> *i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*
>
> *2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo."*

De otra parte la exigencia de motivación de la valoración administrativa se recoge en los artículos 102.2.c), 103.3 y 134.3 de la LGT y en el art. 160.3 RGAT.

El **artículo 102.2.c) de la LGT** dispone respecto de las liquidaciones:

> *"2. Las notificaciones se notificarán con expresión de:*
>
> *(...)*
>
> *c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.(...)"*

El **artículo 103.3 de la LGT** establece que:

> *"3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho. "*

Y el a**rtículo 134.3 de la LGT** dispone respecto del procedimiento de comprobación de valores:

> *"3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados (...)"*

Por su parte, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por R.D. 1065/2007, de 27 de julio (RGAT) también se refiere a la necesaria motivación de las valoraciones efectuadas por la Administración al disponer lo siguiente en su artículo 160.3:

> *"3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:*
>
> *(...)*
>
> *b) En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.*
>
> *(…)"*

En primer lugar es preciso señalar que en el acuerdo de liquidación no consta claramente cuál es el método utilizado del artículo 57 LGT para la valoración, pudiendo tratarse de dictamen de peritos o de precios medios, de acuerdo a lo que se puede inferir del acuerdo de liquidación, mencionando de forma ambigua ambos métodos.

Dicho esto, este Tribunal ha analizado los informes de valoración a los que se refiere el acuerdo de liquidación, y de los mismos se deduce que el método utilizado es el previsto en el artículo 57.1 c) de precios medios pues partiendo de una muestra de, en principio, inmuebles similares por características y entorno, se calcula cuál es el precio medio de alquiler a imputar al reclamante como retribución en especie.

Este método busca determinar el valor de mercado a través de una media del valor de otros inmuebles cuyas características sean semejantes en el mercado al inmueble a valorar. Así se refleja también en el artículo 160.3 RGAT cuando exige que "*en la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del*

sistema de cálculo al caso concreto."

Por tanto, en el método de precios medios lo que reviste de mayor importancia es la muestra seleccionada por la Administración, y su adaptación al caso concreto.

Dicho lo anterior, respecto a la adaptación de este precio medio a los inmuebles a valorar y, en primer lugar, en cuanto a la **muestra,** señala **el reclamante ante el TEARM que no conoce las características de estas.**

Pues bien, analizados los informes de valoración y la información contenida en el expediente electrónico, **este Tribunal no puede sino que confirmar las conclusiones del TEARM**, y es que estos informes si bien recogen la información de portales como PUBLICACIÓN_1 y PUBLICACIÓN_2, **no se detallan los inmuebles seleccionados ni se acompañan de sus características específicas lo que impide al reclamante conocer la idoneidad de esta muestra seleccionada por la Administración, incurriendo por tanto la Inspección en un defecto de motivación.**

Respecto a las consecuencias jurídicas de esta falta de motivación el **artículo 239.3 de la Ley General Tributaria**, que dispone:

> *" 3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.*
>
> *Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".*

Y el **artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005** dice:

> *"4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora."*

Este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre los efectos jurídicos de esta falta de motivación, como es las **resoluciones del TEAC de 24 de abril de 2012 (RG 00-02508-2010), 2 de junio de 2015 (RG 00-04699-2014) o la resolución de 11 de abril de 2013, (RG 5506- 2009-50-IE)**. En concreto en esta última señalábamos lo siguiente:

> *"(...) Hay que precisar que la falta de motivación es un defecto formal que no puede equipararse a una omisión total del procedimiento establecido para dictar un acto administrativo. Así lo ha dicho este Tribunal en numerosas ocasiones, siguiendo además el criterio mantenido por el Tribunal Supremo que, como ya se ha expuesto, ha admitido la retroacción de las actuaciones y la posibilidad de realizar nueva valoración motivada, precisando incluso que los actos administrativos de valoración faltos de motivación, son anulables, estando la Administración no sólo facultada para dictar unos nuevos en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda".*

En definitiva, nos encontramos ante un defecto de motivación que se configura como un defecto formal que impide conocer al reclamante la idoneidad de la valoración realizada por la Administración pues no conoce con exactitud las características de los comparables utilizados. Este déficit limita su derecho de defensa pues supone desconocer el fundamento utilizado por la Administración y que puede rebatir ante los órganos revisores.

En consecuencia, procede confirmar el fallo del TEAR de Madrid pues la liquidación adolece de un defecto formal siendo **conforme a Derecho la orden de retroacción de actuaciones al momento del procedimiento en el cual se produjo este defecto formal** sin que proceda analizar el resto de cuestiones planteadas relativas al fondo del ajuste.

Este Tribunal quiere dejar constancia de que en la reclamación presentada frente a la **liquidación practicada a XZ**, la entidad realizó la misma alegación que ha sido desestimada por este TEAC en **reclamación 00-01331-2023** al no tener incidencia esta valoración en la liquidación practicada a la sociedad. Concretamente decimos que:

> *"cabe indicar que, en contra de lo alegado por la entidad, los ajustes derivados de los informes de valoración citados no afectaron a la regularización de la tributación de esta entidad, esto es, al Impuesto sobre Sociedades, pues desplegaron efectos únicamente en relación con la persona física D. **Axy**.*
>
> *Cabe añadir que esta cuestión fue objeto de análisis por el Tribunal de instancia, quien asimismo consideró que, si bien la determinación del valor de uso de los inmuebles controvertidos se realizó en sede de **XZ**, S.L. no afectó a la regularización de esta entidad, señalando lo siguiente en su Fundamento de Derecho QUINTO:*
>
> > *"El uso para fines particulares por parte de Don **Axy** y su familia de los inmuebles situados en MUNICIPIO_1 (propiedad de **XZ**) sí son objeto de regularización para la persona física. En la medida en que esta regularización requiere de la determinación del valor de uso de dichos inmuebles se realizó una valoración en sede de **XZ** aunque, como se ha dicho, de forma reiterada, no afectó a la regularización de ésta. Por tal motivo, deben desestimarse las alegaciones del interesado respecto a la falta de motivación de los informes de valoración, pues en nada afectan a los actos ahora impugnados".*
>
> *Siendo así, debe desestimarse la alegación de la recurrente por la que infiere una posible indefensión por no atenderse su alegación.*
>
> *(...) este TEAC debe confirmar la regularización realizada por la Inspección en sede de la entidad reclamante **XZ**, S.L. pues aquella se fundamenta en que esta sociedad no desarrolló una actividad económica en sentido estricto, sino que su actividad fue la propia de una entidad "holding", estando los activos de la entidad y los gastos realizados relacionados, no con la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios, sino con el uso y disfrute personal del socio mayoritario D. **Axy** y de su familia.*
>
> *En este sentido, la Inspección acreditó que los ingresos obtenidos por la entidad tenían su origen, exclusivamente, en los ingresos financieros procedentes de los dividendos de las entidades en las que participaba la reclamante y de los intereses de cuentas y préstamos. De igual modo, la Inspección comprobó que los gastos declarados por la entidad correspondientes a los inmuebles situados en MUNICIPIO_1, a los elementos de transporte, a los gastos de personal y a la amortización, constituían gastos personales cuya deducibilidad no quedó justificada, bien porque no se aportaron los soportes documentales que justificaban la deducción del gasto, bien porque se trataba de gastos no correlacionados con los ingresos de la entidad, siendo gastos personales de los socios o imputables a otra entidad.*
>
> *La Inspección ha acreditado que los gastos declarados por la entidad **XZ**, S.L. y que fueron regularizados no cumplían los requisitos para su deducibilidad, los cuales se detallan profusamente en la resolución de instancia, en la que se hace una referencia a la normativa aplicable, localizada ésta en los artículos 11 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)*

Impuesto sobre Sociedades (LIS).

*Por ello, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, en las que la entidad **XZ**, S.L. en cuyo capital participa en un 51% D. **Axy** y cada uno de sus hijos, Dña. **Bxt**, D. **Axt**, Dña. **Cxt**, Dña. **Ext** y D. **Pxt** en un 9,8%, asumió en los ejercicios comprobados el pago de una serie de gastos y consumos personales y privados que no estaban relacionados con la actividad empresarial, este TEAC debe confirmar la regularización de los gastos declarados en sede de la entidad al tratarse de gastos y consumos de naturaleza privada y personal que no pueden tener la consideración de gastos deducibles al no guardar la debida correlación con la obtención de los ingresos ni con el ejercicio de la actividad económica.*

En relación con la alegación formulada cabe concluir que el hecho de que estos gastos generen una retribución en sede del socio, calificada como rendimiento de capital mobiliario en especie, responde a la consideración de que el motivo y justificación de la operación se encuentra en la retribución del socio por su consideración de tal y no en la realización de "operaciones" de las que puedan derivarse ingresos y gastos para las partes implicadas.

*Por todo lo anterior, este TEAC debe confirmar el criterio del Tribunal de instancia por el que afirma que la determinación del valor de uso de los inmuebles controvertidos no afectó a la regularización que se realiza en sede de la entidad **XZ**, S.L., debiendo desestimarse la alegación formulada."*

DECIMOCUARTO.- Por último, resolveremos las alegaciones relativas al **acuerdo sancionador.**

En primer lugar, la confirmación de la retroacción de actuaciones respecto del acuerdo de valoración de los inmuebles de MUNICIPIO_1 y la finca … FINCA_1, supone a su vez confirmar la anulación de la sanción relativa a estos ajustes.

Dicho lo anterior, y respecto de los ajustes contenidos en el acuerdo de liquidación A23 ……45, el reclamante es sancionador por infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT calificadas como graves para ambos ejercicios.

Alega resumidamente el reclamante lo siguiente:

- Nulidad del acuerdo sancionador por ausencia de culpabilidad. Interpretación razonable de la norma.

- Nulidad del acuerdo sancionador por deficiente motivación y ausencia de prueba.

Pues bien, la **concurrencia del elemento subjetivo y su motivación,** señalar en primer lugar que es necesaria la apreciación de culpabilidad, sea ya en grado de dolo, ya en grado de negligencia no admitiéndose en nuestro ordenamiento jurídico le responsabilidad objetiva o por el resultado. Dice en relación con este punto el artículo 183 de la LGT:

"1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."

La **culpabilidad** se aprecia en el ámbito tributario, como es sabido, por la concurrencia de la **simple negligencia**. En este sentido la **Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990**, de 26 de abril, señala que el artículo 77.1 de la Ley 230/63, General Tributaria, (cuyo equivalente en la Ley 58/2003 es el artículo 183.1), integra en su definición de las infracciones tributarias:

"todos los elementos tradicionalmente reconocidos en hechos jurídicos sancionables y, en concreto, las fórmulas en que normalmente se concreta la punibilidad por un hecho ilícito: el dolo y la culpa; como resulta evidente en el inciso segundo de aquel apartado cuando se dice que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia". Con ello no se hace sino reconocer que la infracción puede producirse también en los casos en que exista culpa o negligencia y no sólo en los supuestos dolosos; pero obviamente, más allá de la simple negligencia, los hechos no podrán ser sancionados por no existir forma alguna de culpabilidad y carece de sentido pensar en una "objetividad de las infracciones" hasta el punto de que puedan producirse sanciones por hechos casuales y ajenos a toda diligencia exigible".

Además, esta apreciación de culpabilidad debe estar claramente motivada en el Acuerdo de imposición de sanción, estableciendo así el **artículo 211.3 LGT:**

"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."

La **fundamentación de la culpabilidad** viene descrita en los siguientes términos (énfasis propio):

*"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta de D. **Axy** debe ser considerada como culpable en todo caso ya que eludió su obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas rentas obtenidas por el contribuyente que derivan, en primer lugar, de gastos que le benefician a él mismo y a sus familiares y que, sin embargo, son abonados por las entidades relacionadas; y, en segundo lugar, de ingresos en cuenta de origen no justificado.*

*En el procedimiento inspector se comprobó el elevado importe de las utilidades y demás beneficios obtenidos por D. **Axy** de las entidades **XZ** SL, **XZ-DH** SL y **TW** SL. La atención por parte de estas sociedades a las necesidades personales de los diferentes socios (directos o indirectos) abarca tanto la puesta a disposición de diversos bienes propiedad de las entidades, como la satisfacción de determinados gastos entre los que se encuentran los asociados a estos bienes y otros gastos personales del socio y familiares.*

*Durante el procedimiento inspector seguido acerca de estas tres entidades se han puesto de manifiesto una serie de circunstancias que llevan a concluir de manera indubitativa que la mayor parte de activos y gastos contabilizados en las mismas no han sido en ningún momento destinados al desarrollo de una actividad económica en el sentido de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que tales bienes han sido utilizados exclusivamente para el disfrute personal de D. **Axy** y su familia.*

*El obligado tributario ha usado y disfrutado de diversos activos de las entidades citadas sin que medie contrato de ningún tipo (ni retribución por su uso). D. **Axy** es el que cuenta con poder de disposición sobre los activos de las entidades y el que puede decidir qué gastos privados y particulares del obligado tributario van a ser costeados por cada una de esas entidades que controla.*

*Más concretamente, **XZ** SL es titular de tres apartamentos, junto con sus garajes y trasteros, situados en MUNICIPIO_1 (…) que han sido utilizados como residencia vacacional en la costa por el contribuyente y su familia, habiéndose cargado multitud de gastos destinados a habilitar las viviendas para el disfrute personal a cuenta de la entidad, así como gastos relacionados con el uso de los mismos, sin que medie contrato de ningún tipo (ni retribución por su uso) con esta entidad. Esta falta total y absoluta de declaración de esta retribución de fondos propios (dada la condición de socio del beneficiario) ha requerido la determinación del valor de mercado de su uso por parte del Gabinete Técnico para todos los inmuebles en los años en comprobación;*

comprobación.

*Asimismo, **TW**, SL es titular de … FINCA_1, compuesta de al menos (…) fincas entre dos términos municipales de PROVINCIA_2, habiendo sido destinada en todo momento al uso particular del propietario último de la entidad, siendo los frutos de la misma reservados al ámbito personal del obligado tributario. Este uso y disfrute ha sido gratuito dado que no se ha constatado la existencia, en los ejercicios comprobados, de pagos satisfechos por el uso de la misma por parte del Sr. **Axy**.*

*Tampoco el contribuyente ha declarado renta alguna por el uso y disfrute por la utilización privativa de esta finca por lo que se ha solicitado la valoración de la renta anual en los ejercicios 2015 y 2016 a un Gabinete técnico externo especializado (**ADN** SA).*

*Además, de las tres entidades relacionadas con el Sr **Axy**, éste ha obtenido otras rentas (no declaradas).*

*Así, la entidad **XZ** SL, además de los tres apartamentos en MUNICIPIO_1, es titular de diferentes vehículos, algunos de gama premium (MARCA_1, MARCA_2…), una embarcación y diversas obras de arte. Pues bien, a esta entidad se han cargado multitud de gastos destinados a habilitar las viviendas para el disfrute personal del socio, así como gastos relacionados con el uso de los mismos (suministros seguros y demás), gastos incurridos con ocasión de la utilización de estos vehículos y la embarcación, además de otros gastos relacionados con el ámbito privado del socio (limpieza de cristales en vivienda habitual, gastos de la finca…).*

*Del mismo modo, el obligado tributario ha usado y disfrutado de diversos activos de la entidad **XZ-DH** SL sin que medie contrato de ningún tipo (ni retribución por su uso) con estas entidades. En concreto, esta entidad figura como arrendataria del inmueble sito en la calle DIRECCIÓN_3 del término municipal de PROVINCIA_2, inmueble que constituye la vivienda habitual del Sr. **Axy** y es la que paga el alquiler de la vivienda. Además, se paga por la entidad personal que ha sido utilizado para el desempeño de labores relacionadas con la vida privada de D. **Axy**, como son la de la limpieza del hogar, chófer o gestión de la finca situada en PROVINCIA_2.*

*Asimismo, durante el procedimiento inspector seguido a **TW**, SL se constata la inexistencia de actividad económica. A través de esta entidad se han financiado gastos relacionados con el uso de la finca de … FINCA_1, situada en PROVINCIA_2, como son los suministros de agua, luz, combustibles, teléfono…, gastos de reparaciones de la finca, gastos satisfechos por servicios relacionados con actividades de ocio en esta finca (…), así como gastos de compra de alimentos y de restauración en establecimientos situados cerca de la finca a la que hacemos referencia etc.*

Se trata, por tanto, de gastos relacionados con el uso agrícola, ganadero y cinegético por parte de la familia del obligado tributario y que se han realizado a través de la entidad.

El resumen de los ajustes sancionables practicados es el siguiente:

(...)

*Pues bien, del análisis de todos los importes ajustados por la Inspección, se observa que los gastos realizados a través de las tres sociedades relacionadas con el obligado tributario no están afectos a actividad económica alguna, antes bien, dichos gastos se destinan esencialmente a satisfacer las necesidades personales de la familia del Sr. **Axy**. Así, todos estos gastos que fueron consignados por estas entidades no benefician en modo alguno a la presunta actividad desarrollada por la entidad sino únicamente a la persona física. Resulta innegable, por tanto, que debe ser imputada a la persona física la renta de la que se beneficia Don **Axy** por realizar un uso privativo de elementos patrimoniales que pertenecen a sociedades, así como por beneficiarse de gastos en los que incurren dichas entidades.*

*Es evidente que el Sr. **Axy** ha sido conocedor (y artífice) en todo momento de la ocultación de estas rentas mediante la distribución entre las entidades por él controladas tanto de las titularidades de los bienes y demás activos de los que ha sido usuario él y su familia a título privativo (vivienda habitual, macrofinca, inmuebles en la playa, embarcación, vehículos etc.) así como de la gran cantidad de gastos, en muchos casos relacionados con los bienes señalados. La no declaración de estas rentas en su impuesto personal, vulnera de manera flagrante la ley, consiguiendo con ello una menor tributación indebida e injusta, la cual era conocida y querida por el sujeto infractor.*

*Conforme a ello, estas tres sociedades han sido claramente utilizadas para minorar la carga tributaria de D. **Axy**, financiando gastos relacionados con su vida privada y la de sus familiares sin que los ingresos necesarios para disfrutar de ese nivel de vida le computasen al obligado tributario.*

*En este caso el motivo de regularización no está amparado en una interpretación razonable de la norma. Todo lo contrario, como se ha visto, Sr. **Axy** decidió de manera consciente presentar una declaración por el Impuesto sobre la Renta en los ejercicios comprobados omitiendo todas las rentas y demás utilidades procedentes de estas tres entidades y tal conducta le ha proporcionado una cobertura para eludir la imputación de mayores ingresos en sede de la persona física y reducir la carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de las entidades.*

Este modo de actuar del contribuyente le ha permitido mantener durante años un alto nivel de vida para él y su familia sin tributar por ello. Las entidades le pagaban y financiaban el alquiler de la vivienda habitual, sus apartamentos en la playa, el barco, los coches, la finca, …, viajes, etc. A nadie se le escapa que, si "alguien" está financiando gastos particulares, claramente limitados al ámbito más privado y familiar, ese "alguien" debe imputarlo como un ingreso al beneficiario y este último declararlo como ingreso en su renta personal.

Además del propio sentido común, la normativa es muy clara al respecto determinando su tributación, entre otros, en el artículo 25 de la LIRPF (utilidades como socio), artículo 33 LIRPF (ganancias y pérdidas patrimoniales) y artículo 42 LIRPF (rentas en especie), como se explica de manera detallada en el acuerdo de liquidación que origina el presente expediente sancionador.

*D. **Axy**, voluntaria y conscientemente, dejó de declarar las rentas derivadas del uso y disfrute de los activos (inmuebles en MUNICIPIO_1, finca rústica, vehículos etc.) cuya titularidad se asignaba a las diferentes sociedades de su propiedad (directa o indirecta) así como las derivadas de la inclusión de gastos personales en las entidades con él relacionadas. Tampoco declaró por la obtención de ingresos en cuentas corrientes del contribuyente; ocultando, igualmente, a la Hacienda Pública la obtención de estas rentas.*

*Por tanto, vistos los hechos y circunstancias acaecidos en los períodos comprobados, descritos tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación del que deriva el presente expediente sancionador, debe considerarse que la conducta del Sr. **Axy** es **culpable** y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente ha incumplido de forma intencionada sus obligaciones tributarias con la evidente finalidad de reducir la tributación tanto de su renta personal como en las entidades titulares de su patrimonio.*

Hay que señalar que esta conducta no habría sido descubierta si no se hubieran practicado actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo en el curso de un procedimiento inspector, de manera que, de no

investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo en el curso de un procedimiento inspector, de manera que, de no haber mediado la intervención de la Inspección, el obligado tributario se habría seguido beneficiado improcedentemente de la conducta ilegítima mencionada.

En el presente caso, la claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario, reiteradamente expuesta, no puede dejar margen a la interpretación, sin que los aspectos regularizados por la Inspección se justifiquen en una laguna legal o en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

*En consecuencia, concurre pues, a juicio de esta Oficina Técnica, el elemento subjetivo necesario para concluir la concurrencia de infracción tributaria en los ejercicios comprobados, entendiéndose que existe grado de culpa suficiente en el actuar del Sr. **Axy** a los efectos del correspondiente expediente sancionador y que su conducta fue voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, pues siendo capaz de conocer las consecuencias de su conducta ilícita la ha llevado a cabo, habiendo podido evitarla, por lo que no puede apreciarse buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003."*

Pues bien, respecto de las sanciones relativas a las **ganancias patrimoniales no derivadas de una transmisión,** este Tribunal debe concluir que la **motivación no es suficiente**, pues esta está encaminada a justificar una ganancia patrimonial cuando la renta que obtuvo el reclamante se trata de un rendimiento de capital mobiliario, que obtuvo aprovechándose de su situación como socio directo e indirecto. Por tanto en vista a esta motivación este Tribunal debe **anular las sanciones relativa a las ganancias patrimoniales no derivadas de una transmisión.**

Este defecto de motivación tras una recalificación ha sido confirmada por la **Audiencia Nacional en reciente Sentencia de 2 de junio de 2026 (Rec.1883/2020)** en la que señala:

"QUINTO.- En cuanto a la sanción refiere el actor la improcedencia de la misma en base al principio non bis in ídem, entendiendo que, al haber sido estimadas, por parte del TEAC, las alegaciones formuladas por el actor en relación a la liquidación, debe procederse a la anulación de la liquidación que considera que los importes ingresados por … S.L. se corresponden con "incrementos no justificados del patrimonio" del actor.

Añade que la calificación de los ingresos efectuados por… S.L, realizada por parte de la Dependencia Regional de Inspección, fue de "incremento del patrimonio no justificado" y la del TEAC es de "rendimientos del capital mobiliario", teniendo en cuenta la disparidad entre ambos criterios, lo procedente sería la anulación completa de la liquidación y el inicio de un procedimiento, lo que imposibilitaría de plano el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

*Pues bien, el motivo debe ser estimado, pues siendo que el TEAC estimó parcialmente las alegaciones del actor respecto los 559.200 euros, ingresados en su cuenta procedentes de … SL, revocando la calificación como incremento de patrimonio no justificado y calificándolos como rendimientos de capital mobiliario por tratarse de utilidades percibidas por su condición de socio, practicándole nueva liquidación según resulte de su inclusión en la base imponible del ahorro, ello determina que deba anularse la sanción impuesta al **basarse la misma en la existencia de incrementos no justificados en el patrimonio, cuando la conducta sancionada debe referirse a la existencia de rendimiento de capital mobiliario**."*

Respecto del resto de conductas sancionables, a juicio de este Tribunal puede afirmarse que **esta contiene une mención suficiente sobre los hechos determinantes de la culpabilidad** y no una mera descripción de los términos en que la norma tributaria define la infracción.

De dicho acuerdo se desprende que en la conducta del reclamante concurren los elementos exigidos por las normas sancionadoras tributarias ya que el acuerdo sancionador analiza y valora la conducta de este, calificándola como **culpable.** Este juicio es compartido por este Tribunal pues de los hechos se desprende que la conducta del reclamante fue voluntaria y consciente, sin que concurra causa de exclusión de responsabilidad alguna, procediendo a desestimar las alegaciones del reclamante en este punto.

Asimismo, la estimación parcial de las alegaciones de la interesada en los gastos imputados determina que la Administración deba proceder a la nueva cuantificación de las sanciones para adecuar su importe a las nuevas bases que se determinarán en el acuerdo de ejecución relativo a la liquidación

DECIMOQUINTO.- Por último, este Tribunal es conocedor de la **STS de 11-04-2023 (rec. n.º 7272/2021)** a tenor de la cual: *"A los efectos de calcular el **perjuicio económico** para la graduación de las sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de **cuota líquida**, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados"*.

En el presente caso el perjuicio económico para el ejercicio 2015 ha sido calculado con la cuota diferencial, por lo que en ejecución deberá tenerse en cuenta esta Sentencia.

DECIMOSEXTO.- En definitiva, este Tribunal **estima en parte** las pretensiones del reclamante, debiendo la Administración en ejecución:

- Recalificar las ganancias patrimoniales no derivadas de una transmisión a utilidades derivadas de la condición de socio.

- No imputación de los gastos relativos al despacho **JMN**.

- Corrección del importe de los gastos por aprovisionamiento de la finca FINCA_1 respecto del ejercicio 2015.

- Anulación de las sanciones relativas a las ganancias de patrimonio no derivadas de una transmisión por defecto de motivación.

- Ajustar la sanción a los pronunciamientos anteriores.

Además este Tribunal confirma la retroacción de actuaciones respecto de la valoración contenida en el acuerdo de liquidación A23 ……93 y la anulación de las sanciones relativos a estos ajustes.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.