

La eterna sospecha de la simulación en el caso de las sociedades mercantiles que prestan servicios profesionales

Análisis de la **STS de 21 de junio de 2023, rec. núm. 7268/2021**

Pedro Loma Pardo

Licenciado en Economía.

*Responsable del Departamento Fiscal y Mercantil Miguel Ángel Fernández Tarno, SL
(Asturias, España)*

pedro@asesoriaotm.com

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023 ha vuelto a poner de manifiesto el choque eterno de interpretaciones entre órganos jurisdiccionales españoles (en este caso, Tribunal Supremo versus Audiencia Nacional) en lo referente a si el uso de estructuras mercantiles por parte de profesionales en el ejercicio de sus actividades económicas conlleva una evasión de las obligaciones tributarias de los propios profesionales por el supuesto y discutible ahorro fiscal que pueden permitir las mismas. En este caso, el pronunciamiento del Tribunal Supremo, de interés casacional para la formación de jurisprudencia, ante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de julio de 2021 (rec. núm. 112/ 2018), cuya doctrina pudiera llegar a ser gravemente dañosa para los intereses generales, defiende que una sociedad mercantil es una mera pantalla que no añade valor a los servicios profesionales personalísimos que presta el socio mayoritario-administrador. Se niega el uso de la economía de opción si la misma conlleva un remansamiento de rentas y un diferimiento de la tributación.

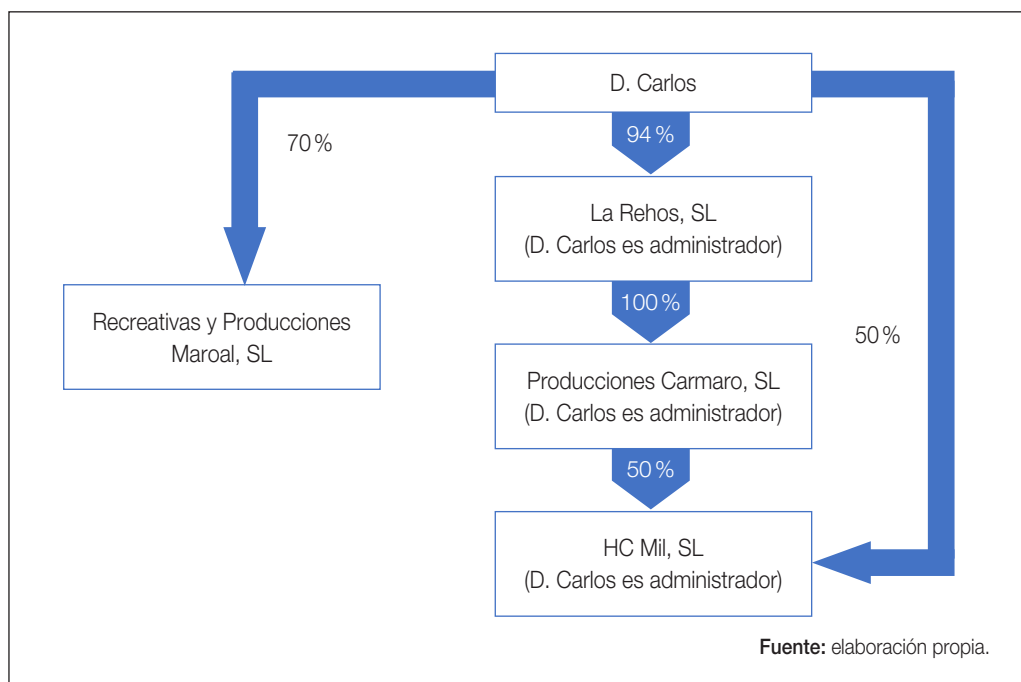
Publicado: 05-11-2023

Cómo citar: Loma Pardo, P. (2023). La eterna sospecha de la simulación en el caso de las sociedades mercantiles que prestan servicios profesionales. (Análisis de la STS de 21 de junio de 2023, rec. núm. 7268/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 138-148. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19379>

1. Supuesto de hecho

Un periodista de reconocido prestigio canalizó, en los ejercicios 2006 y 2007, su actividad profesional a través de un entramado empresarial presidido y controlado por él mismo. Dicho periodista, al cual nos referiremos como D. Carlos, tras el dictamen de la referida sentencia del Tribunal Supremo (TS) fue abiertamente identificado en los medios de comunicación, siendo nuevamente juzgado, pero esta vez por la opinión pública y por la gente de a pie que, sin criterio propio y sin formación tributaria-mercantil, se lanzaron a formular juicios de valor y a realizar acusaciones de cometer fraude fiscal. Aunque tanto en la sentencia del TS como en la sentencia de la Audiencia Nacional (AN) recurrida (Sentencia de 7 de julio de 2021, rec. núm. 112/ 2018 –NFJ083725–) se oculta el nombre de dicho periodista, no se hace lo mismo con la identificación de las sociedades mercantiles que conforman el entramado empresarial, lo cual permite identificar tanto al profesional en cuestión (pueden consultarse el Registro Mercantil o webs gratuitas como <https://librebor.me>) como realizar el siguiente esquema que clarifica el caso analizado:

Figura. Estructura empresarial



Las actividades de dicho entramado pueden resumirse en un contrato de prestación de servicios entre La Rehos, SL y Uniprex, SAU (Onda Cero, en términos coloquiales), y la contratación de colaboraciones periodísticas de D. Carlos con distintos medios de comunicación. La entidad La Rehos, SL es la que declaró los ingresos de estas dos actividades del entramado: 3.291.833,52 euros en 2006 y 3.279.330,05 euros en 2007. Uniprex, SAU contrata, a través de La Rehos, SL, los servicios profesionales de D. Carlos en exclusiva (como presentador-director de un programa radiofónico). El resto de las entidades mercantiles del entramado solo facturan internamente a La Rehos, SL:

- Producciones Carmaro, SL. Cuenta con personal empleado (tres auxiliares administrativos, dos técnicos de sonido contratados a tiempo parcial, un auxiliar de documentación a tiempo parcial y una limpiadora) y factura a La Rehos, SL por servicios de secretariado, administración, técnico de sonido, documentación, asesoramiento y limpieza (685.000 € en 2006 y 590.000 € en 2007).
- Recreativas y Producciones Maroal, SL. Solo cuenta con los servicios laborales del cónyuge de D. Carlos y factura a La Rehos, SL por servicios de trabajos de producción, control de colaboradores, guiones y documentación (340.000 € en 2006 y 370.000 € en 2007).
- HC Mil, SL. No cuenta con personal empleado, contrata los servicios a terceros y factura a La Rehos, SL por servicios de edición y copia de archivos audiovisuales y cinematográficos (120.000 € en 2006 y 150.000 € en 2007).

La Rehos, SL abonó a D. Carlos, en concepto de rendimientos del trabajo, 394.647 euros en 2006 y 402.540,60 euros en 2007.

Es importante tener presente que el caso que se analiza nada tiene que ver con los casos mediáticos de los últimos tiempos, cuyos protagonistas han sido políticos, deportistas, tertulianos de televisión, etc., que han utilizado fraudulentamente estructuras societarias carentes de cualquier actividad económica real para canalizar a través de ellas percepciones salariales personales y así poder ostentar la titularidad de activos y patrimonios de uso particular con la única finalidad de deducir impuestos del ámbito personal (por ejemplo, cuotas soportadas del IVA en la adquisición de inmuebles o vehículos) y deducir el propio gasto que conlleva la adquisición de dichos bienes personales, no afectos a ninguna actividad económica real, mediante su compensación con los ingresos salariales personales, minorando artificialmente rentas y trasladando la tributación de las mismas desde el ámbito del IRPF (evitando así la progresividad de este impuesto) al ámbito del IS.

2. Doctrina del tribunal

El Alto Tribunal establece como doctrina de interés casacional lo siguiente:

1) En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada –aquí, la recurrente– a terceros independientes es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio *intuitu personae*, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física –no aportando valor añadido (o siendo residual) a la labor de la persona física–. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

2) Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007 que la contraprestación pactada por esta segunda operación –la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente– es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

3. Comentario crítico

En las siguientes líneas no se va a aportar ningún punto de vista novedoso en comparación con los ríos de tinta a los que la presente problemática ha dado lugar. Bien podrían servir las valoraciones publicadas en esta misma revista en el número 458 del mes de mayo de 2021, recogidas en el análisis realizado por D. José Pedreira Menéndez (2021) con motivo de la Sentencia de la AN de 4 de enero de 2021 (rec. núm. 1092/ 2017). Pero sí es cierto que es interesante valorar y criticar lo llamativo de la sentencia del TS que estamos analizando, que es su alineamiento con el criterio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en contra del análisis de la AN.

Un contribuyente puede realizar una actividad profesional por medio de una sociedad conforme al derecho que asiste a cualquier profesional a elegir libremente la forma en que quiere desarrollar su profesión, tal y como manifiesta la propia AEAT en su nota sobre interposición de sociedades por personas físicas emitida en el ejercicio 2019, pero la Administración tributaria no considera como economía de opción la utilización de una estructura mercantil si se persigue como única finalidad la optimización fiscal. Este posicionamiento, que queda avalado por el TS, no deja de tener una elevada carga subjetiva, pues se basa en presunciones que pueden calificar las operaciones de una sociedad como carentes de

motivo económico válido, que únicamente persiguen un objetivo de fraude o evasión fiscal. Obviamente, en la decisión de poner en marcha una sociedad conviven los motivos empresariales y la búsqueda de la optimización fiscal, pues de la misma forma que el contribuyente, ya sea persona física o jurídica, está obligado a rendir cuentas con la Hacienda pública, no hay normativa alguna que determine el desarrollo de las actividades empresariales en la forma más rentable para esta.

Merece la pena sacar a colación las alusiones que hace la AN en su Sentencia de 7 de julio de 2021 (objeto del recurso en casación ante el TS cuyo dictamen estamos analizando) a las reflexiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (asunto C-103/09, caso Weald Leasing Ltd –NFJ041103–) sobre un tema del IVA, pues la doctrina general que contiene es aplicable a toda actuación tributaria de los Estados:

Quando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. [...] La prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

Por lo tanto, no existe vulneración del principio de capacidad económica cuando los contribuyentes se amparan en la normativa más favorable, que, en el caso analizado, no parece resultar en una menor recaudación tributaria en cómputo global por el mero hecho de utilizar una estructura societaria, si se tienen presentes todos los gravámenes que se aplican a los participantes (socio-administrador y sociedad) hasta el trasvase final a la persona física (vía remuneraciones salariales, vía dividendos).

Determinar como preponderante de una actuación la persecución de una ventaja fiscal exige analizar de forma concreta cada caso y, como resultado de dicho análisis, rechazar fundadamente como motivos económicos válidos, por ejemplo, para el presente caso analizado, los siguientes:

- El propósito empresarial. La validez del motivo no puede consistir en juzgar si el entramado antes esquematizado es apropiado, acertado y comprensible desde el punto de vista económico. Ciertamente es que, de la simple visión del esquema antes expuesto, alguien puede estar en desacuerdo con dicha estructura por considerarla excesivamente compleja para su objeto social, viendo incluso una potencial artificiosidad (ignorando múltiples factores que solo conoce el socio-administrador como, por ejemplo, su adecuación con vistas a posibles proyectos futuros), pero la libertad empresarial de nuestra economía de libre mercado no puede consentir que la Administración decida sobre el carácter necesario o razo-

nable de la estructura. La finalidad económica de la organización no requiere de mayor justificación. Además, se trata de un entramado interno, sin ramificaciones extranacionales que sí suelen utilizarse en estructuras societarias fraudulentas. El TS dice en la sentencia:

En tal sentido, estaríamos casi en presencia de una simulación –si bien no en su consideración de negocio patológico o anómalo–, sino más bien en el sentido, al menos, de la interposición innecesaria de una sociedad interpuesta o pantalla, sin otro objeto económico o mercantil propio que permitir una reducción notable de los ingresos de la persona física y su tributación.

No obstante, utilizar una estructura societaria –permitido por ley– debería constituir por sí mismo un motivo económico válido. La normativa ofrece una opción al contribuyente (D. Carlos) y nada le prohíbe hacer una elección favorable mientras no lo haga contraviniendo la finalidad de la propia legislación. El ordenamiento jurídico procura posibilidades de ventaja fiscal a las que los contribuyentes pueden acceder aun sin realizar operaciones en fraude de la ley tributaria. Si la actuación societaria no puede tacharse de simulada ni de provocar un conflicto en aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la Ley general tributaria: artificiosidad con el único objetivo de minorar la carga fiscal), la misma debe considerarse como economía de opción.

- La limitación de responsabilidad derivada de la propia actividad empresarial (cobertura de la responsabilidad ética-social, ya que, en un programa radiofónico, con apartados de opinión, se pueden hacer manifestaciones públicas susceptibles de impugnación vía judicial en función del agravio que pudiera percibir el destinatario aludido; cobertura de los propios riesgos económicos que implica cualquier actividad económica, que, en el caso analizado, bien podría ser uno de ellos la no consecución de los objetivos de audiencia con la consiguiente no atracción de ingresos publicitarios; protección del patrimonio personal del socio-administrador siempre que su gestión no pueda ser calificada como negligente).
- Mejorar el acceso a la financiación en caso de futura necesidad (las estructuras societarias cuentan con un mayor abanico de productos bancarios y tienen más fácil el acceso a mejores condiciones de financiación, evitando avales personales del socio-administrador si la sociedad es solvente, como parece ser el caso analizado).
- Facilitar la incorporación al negocio empresarial de los hijos del socio-administrador, así como planificar y facilitar la futura sucesión del activo empresarial (tangibles e intangibles) a favor de aquellos.
- Potenciar la imagen de empresa del negocio para facilitar su asentamiento y expansión en un sector tremendamente competitivo como es el audiovisual. De cara al exterior, una sociedad tiene una imagen más sólida en el ámbito empresarial

que un autónomo, empezando por el simple hecho de que sus cuentas anuales (balance de situación, cuenta de resultados y memoria, en el caso de una pyme) son públicas, tras su depósito en el Registro Mercantil, a diferencia de un autónomo, que no tiene tal obligación de publicidad económica.

- Facilitar la captación de clientes, ya sean entidades propias del sector audiovisual para la puesta en marcha de programas o entidades público-privadas que quieran publicitar sus productos o servicios.
- Captación de inversores, ya que las sociedades son las estructuras adecuadas para facilitar la entrada en el capital de la sociedad.
- Facilitar futuras inversiones empresariales a través de las propias reservas de la sociedad en lugar de obligar a que todas las plusvalías sean trasladadas y fiscalizadas en sede del socio.
- Afrontar con garantías y seguridad otros proyectos empresariales, ya sean de la misma actividad u otra distinta, posibilitando la diversificación empresarial y la compensación entre los distintos resultados operativos, ya que no existe normativa alguna que impida a una entidad mercantil el desarrollo simultáneo de actividades empresariales y profesionales ni tampoco existe normativa alguna que obligue a la obtención, sí o sí, de resultados económicos superavitarios.
- Gestionar los intangibles, lo cual es imprescindible para la vida de las organizaciones. Se echa en falta que tanto la AEAT como el TS, en el presente caso, además de convertir en residual la dotación de medios materiales y personales del grupo societario, ni siquiera tengan en consideración estos activos intangibles: la reputación; la confianza de los oyentes (cartera de clientes); la identidad, la ética, los valores y los principios que caracterizan la forma concreta de comunicar; la tasa de retorno para el propio grupo societario y para el contratante Uniprex, SAU, etc.

El TS, en sintonía con la AEAT, no niega la existencia de medios materiales y personales en La Rehos, SL, pero la califica como un mero instrumento al servicio de D. Carlos para la prestación por este –y por ninguna otra persona– de servicios radiofónicos, basándose en el contenido del contrato suscrito con Uniprex, SAU. Se dictamina que solo D. Carlos presta por sí mismo los servicios pactados y nadie que no sea él puede generar ingresos, lo cual impide que La Rehos, SL pueda ser considerada como un centro autónomo y suficiente de prestación de servicios. Sin embargo, es difícil comprender el visto bueno que se da, por otro lado, a la deducción de los gastos (entre los cuales están los gastos de personal) y amortizaciones de los medios materiales, supuestamente carentes ambos de valor añadido. Es una incongruencia aceptar que la sociedad incurre en gastos, pero sin realizar funciones, sin asumir riesgos, negando a la misma la obtención de un margen de rentabilidad adecuado. La AN indica que no se ha acreditado por la Administración tributaria que las emisiones realizadas en 2006 se hicieran con personal ajeno al grupo de sociedades y el TS lo discute

acudiendo a la redacción del contrato con Uniprex, SAU, según el cual, Uniprex, SAU pone a disposición de D. Carlos los medios técnicos necesarios para la realización del programa y asume la contratación del equipo de redacción y técnico del programa, así como de los colaboradores que intervengan en el mismo. Sea la realidad de una u otra forma, en ambos casos esta intermediación impide considerar los servicios de D. Carlos como personalísimos. Es ilógico eliminar directamente las sociedades del grupo y determinar que una única persona soporta el peso de la dirección y presentación de un programa radiofónico de referencia nacional sin disponer de una infraestructura, societaria en este caso, que le permita la organización de dichas tareas.

Según confirma el TS, los medios propios de La Rehos, SL no aportan supuestamente valor añadido o este es residual, es decir, se niega su validez como motivos económicos válidos para operar a través de la sociedad. En consecuencia, dicha ausencia solo podría ser indicio de fraude o evasión fiscal. El TS refiere el entramado administrado por D. Carlos como la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, lo cual solo se produce cuando hay ánimo o finalidad de fraude o evasión fiscal. El hecho de que sea esta la única finalidad equivale a la ausencia de un propósito empresarial. No es posible entender una situación en la que no existen motivos económicos válidos y, pese a ello, no entender que la operación se ha realizado en fraude de ley, debiendo conllevar la desconsideración como deducibles de los gastos soportados por el grupo societario, lo cual no se ha producido.

Los problemas de fondo que evitan el TS y la AEAT son los tan discutibles remansamiento de rentas y diferimiento fiscal, que resuelven imputando al socio el resultado de sumar todos los ingresos y descontar todos los gastos y costes de las sociedades del entramado sin considerar el margen de beneficio de las sociedades. Esto conlleva a que en la sentencia del TS se critique el sueldo asignado por la sociedad a D. Carlos:

Se le asigna una especie de sueldo –se habla en todo momento de rendimientos del trabajo, pese a la dificultad de encontrar en modo alguno la nota de alteridad contractual– a pura voluntad del perceptor, titular casi total de la sociedad pagadora, no coincidente, ni de lejos, con los ingresos que percibe la sociedad como precio contractual.

El problema de considerar a D. Carlos como asalariado de La Rehos, SL conlleva que la Administración tributaria pierda inmediatez en la recaudación: en lugar de tributar en un solo acto por el resultado de residenciar en sede de D. Carlos la diferencia entre ingresos y gastos del grupo societario, se pasa al cobro por parte de D. Carlos de un salario que tributará como rendimientos del trabajo, mientras que el posible beneficio social queda remansado en sede de la sociedad. Ello no implica un ahorro fiscal, ya que dicho beneficio va a ser sometido al gravamen del IS y, en caso de que el socio quiera disfrutar de parte de dicho remanente, va a tener que tributar por el necesario reparto de dividendos, sin posibilidad alguna de aplicar una posible exención por doble imposición por no estar así previs-

ta en la normativa. Los bienes de la sociedad no pueden ser disfrutados de forma privativa y gratuita, sino que quedan sujetos al correspondiente gravamen vía IRPF. Por lo tanto, si al gravamen del beneficio empresarial vía IS se suma el gravamen del uso privativo de los bienes sociales vía IRPF, todo ello a su vez sumado al gravamen de las rentas del trabajo, podemos alcanzar niveles de tributación similares a los tipos marginales que se obtendrían en el IRPF como motivo de aplicar el criterio del TS (ignorar el grupo societario y hacer tributar al socio-administrador por el total del rendimiento obtenido).

Este remansamiento de rentas perseguido y criticado por la AEAT sería la consecuencia principal de reconocer al grupo societario su necesaria cuota de participación en la prestación de los servicios radiofónicos, que conllevaría remunerar laboralmente a su principal empleado, D. Carlos, vía rendimientos del trabajo. El problema que quiere bordear el eje AEAT-TS es enfrentarse a la dificultad de valorar cuánto debe obtener el socio-administrador-empleado por su trabajo en la sociedad. En la sentencia del TS se indica que las remuneraciones de D. Carlos, que se han expuesto en el epígrafe «Supuesto de hecho» del presente comentario, no son de mercado, pues estas remuneraciones suponen porcentajes en torno al 12 % con respecto al volumen de ingresos. Aunque se aventure a calificar sin fundamento que dichas remuneraciones no son de mercado, lo que está claro es que los rendimientos del trabajo de D. Carlos no podrán ser tampoco próximos al resultado de restar, a los ingresos, los gastos soportados, pues, de lo contrario, además de no corresponderse dicha cuantificación con una valoración de mercado, se estaría negando la posibilidad de capitalización de la sociedad, es decir, se estaría impidiendo la generación de fondos propios en sede social. El remansamiento de rentas con motivo de la intervención en la prestación del servicio de una estructura societaria debe admitirse siempre que no se traduzca en una cobertura encubierta por parte de la sociedad de necesidades privadas, personales, del socio y sus familiares. Y la admisión del remansamiento legítima, a través del principio de no confiscatoriedad, el inevitable diferimiento fiscal.

Negando la Administración la validez de la estructura societaria interpuesta, no cabe debate sobre la forma de remunerar a valor de mercado el trabajo de D. Carlos, optando por considerar la AEAT, junto con el apoyo del TS, que la valoración de la relación D. Carlos-La Rehos, SL debe ser equivalente a la facturación entre Uniprex, SAU y La Rehos, SL como operación no vinculada comparable (aplicación del método libre comparable), corregido por los gastos necesarios incurridos y centralizados en sede social. De la misma forma que no debería admitirse que en las sociedades mercantiles que realizan actividades empresariales se utilizaran las remuneraciones de los socios-trabajadores para moldear artificiosamente el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (de lo cual podemos dar fe de que es práctica habitual), salvo en situaciones en las que la sociedad en cuestión se encuentre en una situación delicada y las remuneraciones de los socios-trabajadores pudieran suponer un hecho diferencial entre la supervivencia o no de la sociedad, no puede admitirse como criterio del eje AEAT-TS que la retribución de D. Carlos pudiera fluctuar en consonancia con los resultados obtenidos en cada ejercicio económico. Sin duda, la

Administración, sin excluir a la sociedad en relación con los servicios prestados, puede comprobar si la retribución abonada por la sociedad al socio por el trabajo prestado se corresponde con un valor normal de mercado, pero requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas y entidades independientes y, aun así, la valoración no dejará de ser tremendamente subjetiva. Una posible solución al caso analizado sería disponer de una relación de cuáles son las remuneraciones que perciben los periodistas que encabezan programas de gran calado social similares al de D. Carlos y, en todo caso, se utilizaría únicamente con fines orientativos.

No es menos preocupante la discriminación que subyace tras la postulación del TS entre actividades empresariales y profesionales. Nos planteamos el caso de un cliente del despacho en el que prestamos nuestros servicios: una pyme, una sociedad limitada unipersonal dedicada a la reparación de vehículos industriales, dotada de medios materiales (obviamente) y sin personal asalariado. El socio-trabajador de dicha sociedad, ¿no es quien se encarga personalmente de (rogamos que permitan ustedes el juego de palabras) «dirigir, conducir, realizar y presentar en directo el programa», quien asume y controla la mayoría de los riesgos y los activos empleados son, en esencia, sus habilidades, su destreza, sus conocimientos de mecánica, sobre todo, cuando sus clientes acuden a dicho taller por ser precisamente dicho socio-trabajador quien presta el servicio, sin importarles si utiliza un elevador hidráulico o un simple gato? ¿Acaso el carácter personalísimo de este mecánico no es equivalente al de D. Carlos?

En resumen, como advertencia sobre todo a los profesionales del sector del asesoramiento fiscal y mercantil, a partir de ahora hay que tener presente el pronunciamiento del Alto Tribunal en lo que respecta a las sociedades mercantiles que presten servicios profesionales y en las que tenga una presencia prácticamente total el socio-trabajador profesional, cuya existencia no es contraria al ordenamiento jurídico siempre que responda a razones económicas válidas, y no se limiten a la búsqueda de un diferimiento de la tributación o una minoración de la carga fiscal mediante:

- El remansamiento de rentas.
- El fraccionamiento de rentas (participación en la sociedad de familiares).
- El cómputo de gastos de explotaciones económicas deficitarias, es decir, la dilución de ingresos profesionales con gastos ocasionados por el desarrollo de otras actividades.
- La deducción de gastos particulares del socio no relacionados con la actividad económica (este es el único punto en el que no se puede estar más en conformidad en comparación con los tres puntos precedentes, que son totalmente discutibles).

Referencias bibliográficas

Pedreira Menéndez, J. (2021). La valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales (Análisis de la SAN de 4

de enero de 2021, rec. núm. 1092/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 458, 176-184.