



Roj: **STSJ M 15054/2022 - ECLI:ES:TSJM:2022:15054**

Id Cendoj: **28079330052022100558**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **14/12/2022**

Nº de Recurso: **538/2020**

Nº de Resolución: **570/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, MADRID, 01-06-2020,**
STSJ M 15054/2022

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0011329

Procedimiento Ordinario 538/2020

Demandante: NILKANTA S.L.

PROCURADOR Dña. MARTA CENDRA GUINEA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A N° 570/22

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornos Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

D^a Ana Rufz Rey



En la villa de Madrid, a catorce de diciembre de dos mil veintidós.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **538/2020**, interpuesto por la entidad **NILKANTA, S.L.**, representada por la Procuradora D^a Marta Cendra Guinea, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 1 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001 deducidas contra las liquidaciones derivadas de las actas A02- NUM002 y A02- NUM003 , relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo el día 13 de diciembre de 2022, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 1 de junio de 2020, que desestimó las siguientes reclamaciones deducidas por la entidad Nilkanta S.L.:

1.- Reclamación NUM000 , interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivado del acta de disconformidad A02- NUM002 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, por importe a devolver de 56.157,02 euros. Esta liquidación realiza la corrección valorativa de la operación vinculada entre la sociedad y su socio don Jose Carlos .

2.- Reclamación NUM001 , interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la mencionada Dependencia Regional de la AEAT, derivado del acta de disconformidad A02- NUM003 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015 (por error, el TEAR indica que el ejercicio es 2014), por importe a ingresar de 11.403,57 euros. Esta liquidación, además de reflejar la corrección valorativa de la aludida operación vinculada, documenta los demás elementos resultantes de la regularización tributaria.

SEGUNDO.- La resolución recurrida deriva de las dos liquidaciones antes reseñadas, referidas al ejercicio 2015 del Impuesto sobre Sociedades.

1.- En el acuerdo de liquidación que trae causa del acta A02- NUM002 se hace constar, en esencia, lo siguiente:

Las actuaciones se iniciaron mediante acuerdo notificado a la sociedad Nilkanta S.L. el día 23 de noviembre de 2017 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

En la liquidación se hace la corrección valorativa practicada en la operación vinculada entre Nilkanta S.L. y don Jose Carlos .

La entidad Nilkanta S.L. se constituyó el día 19 de septiembre de 2012 y en el ejercicio comprobado estaba dada de alta en el epígrafe 841 del IAE, servicios jurídicos. Su domicilio social está en la calle Almagro nº 25 de Madrid.

Nilkanta S.L. se constituyó con dos socios y administradores solidarios, cada uno con el 50% del capital social, don Jose Carlos y don Avelino .

Por escritura de fecha 10 de octubre de 2013, don Avelino vendió sus participaciones en Nilkanta S.L. a los hijos del Sr. Jose Carlos , don Borja y don Carlos , permaneciendo don Jose Carlos como administrador único.

La operación objeto de valoración es la prestación de servicios profesionales por don Jose Carlos a la sociedad Nilkanta S.L.



La entidad no abonó nada a don Jose Carlos por sus servicios profesionales en el ejercicio comprobado, mientras que Nilkanta S.L. facturó por servicios profesionales 839.187,06 euros.

En el ejercicio 2015, el Sr. Jose Carlos consignó en su declaración del IRPF como rendimientos del trabajo 14.621,00 euros, ninguno procedente de Nilkanta S.L., y cero euros como rendimientos de actividades económicas.

Empleados por cuenta ajena contratados por Nilkanta S.L.

Entre la documentación aportada por la entidad se encuentran los siguientes contratos laborales:

- Contrato de trabajo por tiempo indefinido, a tiempo parcial (25 horas semanales) de D^a María, como auxiliar administrativa. Las remuneraciones declaradas en el modelo 190 fueron de 16.906,50 euros en el ejercicio 2015.

- Contrato de trabajo temporal, a tiempo completo (40 horas semanales) de D^a Marta, como auxiliar administrativa, desde el 12/01/2015 hasta fin de obra (realización de la obra o servicio contrato de control antidopaje con IDTM). Con el NIF del modelo 190 y del contrato de trabajo, en la base de datos de la AEAT consta que se llama D^a Marta. Las remuneraciones declaradas en el modelo 190 fueron de 11.189,39 euros.

- Contrato de trabajo temporal, a tiempo completo (40 horas semanales) de D^a Ofelia, como auxiliar administrativa, desde el 12/01/2015 hasta fin de obra (realización de la obra o servicio contrato de control antidopaje con IDTM). Las remuneraciones declaradas fueron de 11.189,39 euros.

- También trabaja para la empresa D^a Piedad, la cual, según el contrato aportado, ostenta la categoría profesional de limpiadora, con unas remuneraciones declaradas de 2.569,79 euros en el ejercicio 2015.

En el ejercicio 2015, Nilkanta S.L. no tiene contratado personal por cuenta ajena con la categoría de abogados, economistas o profesionales similares.

Colaboradores (autónomos)

Nilkanta S.L. indicó que en los años 2014 y 2015 tuvo estos colaboradores: don Fernando (abogado), don Fulgencio (traductor), don Germán (economista), doña Sonia (abogada), don Ignacio (profesor) y don Isidoro (profesor).

En escrito presentado el 6 de febrero de 2019, Nilkanta S.L. expresó que tenía estos colaboradores: Leovigildo, Aranguren Consulting S.L., Modinagar S.L., Ridibor Asesores S.L., Kapiuska S.L., Manuel, Aida, María, Carlos, Fernando, Ovidio, Camila, Roman.

Ninguno de los anteriores colaboradores está contratado como empleado por cuenta ajena por Nilkanta S.L.

Teniendo en cuenta el libro registro de facturas recibidas, el libro diario de contabilidad (auxiliar) y las facturas recibidas aportadas, la entidad Nilkanta S.L. tuvo en el ejercicio 2015 los siguientes colaboradores:

D. Fernando : facturó 60.000,00 euros en concepto de servicios jurídicos.

D. Fulgencio : facturó 4.251,92 euros por traducción.

D. Germán : facturó 3.000,00 euros por honorarios realización estudio para Cepal (UNIR).

D^a Sonia : 12.000,00 euros por asesoramiento jurídico.

Aranguren Consulting: 162.000,00 euros en concepto de Estudios distintos escenarios de inversión.

Ridibor S.L.: 14.425,00 euros (7.000,00 euros por provisión de fondos Inspección 2013-2014, 7.200 por honorarios y 225 por cuentas anuales).

Modinagar S.L.: 52.096,47 euros por servicios de asesoría.

Ares Consultores: 766,00 euros en concepto de "laboral".

Servicios prestados por don Jose Carlos

En la diligencia nº 7, de fecha 29 de enero de 2019, se pregunta:

"1. Se le pregunta al compareciente por la/s actividad/es económica/s desarrollada/s por el obligado tributario en los ejercicios objeto de comprobación.

El compareciente manifiesta que ha realizado actividades de asesoramiento jurídico, financiero y empresarial para diversos clientes, habiéndose adjuntado documentación de profesionales contratados y el tipo de servicio prestado.

2. Se le pregunta al compareciente por el cargo que ocupa D. Jose Carlos en la Sociedad Nilkanta S.L.

El compareciente manifiesta que el Sr. Jose Carlos "es Administrador y realiza funciones de asesoramiento jurídico y en actividades empresariales para clientes de Nilkanta".

3. Se le pregunta al compareciente si D. Jose Carlos ha prestado algún servicio a los clientes de Nilkanta S.L.

El compareciente manifiesta que se remite a lo manifestado en el escrito presentado a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria."

En la diligencia nº 3 del expediente de comprobación del IRPF-2014 de don Jose Carlos, se preguntó:

"III. Se le pregunta al compareciente por la profesión del obligado tributario, trabajo desarrollado en los ejercicios objeto de comprobación.

El compareciente manifiesta que el obligado tributario es abogado y empresario. La actividad que desarrolla la efectúa a través de Nilkanta S.L. En los ejercicios objeto de comprobación el obligado tributario realizó las tareas de Dirección y gestión de la compañía, asesoramiento jurídico y actividad empresarial en alguno de los proyectos en los que ha intervenido Nilkanta.

IV. Se le pregunta al compareciente que cantidades ha percibido por el ejercicio de los servicios prestados a Nilkanta S.L.

El compareciente manifiesta que NINGUNA."

En el procedimiento solamente se ha aportado un contrato firmado con Volvo Car España S.L., cliente al que Nilkanta S.L. le ha facturado 332.999,96 euros, siendo destacable que el contrato está firmado por don Jose Carlos en nombre propio, no como administrador de Nilkanta S.L.

No se han aportado al procedimiento más contratos ni hojas de encargo por los servicios prestados.

Tampoco se ha aportado ningún contrato firmado con los colaboradores profesionales que han asistido en la prestación de los servicios profesionales a Nilkanta S.L.

De acuerdo con lo publicado en diversas páginas web consultadas por la Inspección, don Jose Carlos es:

"1. Un Jurista de reconocido prestigio con más de 35 años de experiencia

2. Ha compatibilizado el ejercicio de la abogacía con la docencia y la investigación universitaria como profesor

3. Ha sido uno de los promotores en España de la ONG **Transparencia Internacional**. (artículo de 17/09/2014)

4. Compagina la vicepresidencia de la Fundación Ortega y Marañón con la vicepresidencia ejecutiva del Instituto Coordinadas de Gobernanza y Economía Aplicada.

5. Miembro de la Comisión Ejecutiva de Transparency Internacional en España

6. Abogado de confianza de la Infanta Elena

7. Escribe artículos, prólogos de libros

8. (...)"

Datos relativos a la actividad profesional

En el año 2015 Nilkanta S.L. obtuvo ingresos por la prestación de servicios profesionales y por la prestación de servicios de la oficina, siendo su importe:

- Ingresos por servicios profesionales: 839.187,06 euros.

- Ingresos por servicios de oficina: 4.000,00 euros.

- Ingresos totales: 843.187,06 euros.

En ese mismo ejercicio, Nilkanta S.L. declaró gastos de la actividad por importe total de 476.846,06 euros.

Quedan excluidos de dicho cómputo los gastos de carácter financiero, de la misma manera que en el total de ingresos tampoco se han incluido los ingresos de carácter financiero que ha obtenido la entidad en el ejercicio 2015.

Fundamentos jurídicos del acuerdo de liquidación

"De acuerdo con lo publicado en la web, D. Jose Carlos es un jurista y docente de reconocido prestigio, Vicepresidente de la fundación Ortega y Gasset y Gregorio Marañón y del Instituto Coordinadas de Gobernanza y

Economía Aplicada, miembro de la Comisión Ejecutiva de Transparencia Internacional en nuestro país (organismo independiente de lucha contra la corrupción)

Es su persona y sus conocimientos lo que los clientes van a buscar cuando contratan con Nilkanta S.L.

Los clientes que han contratado con Nilkanta, buscan a D. Jose Carlos , sus conocimientos. Si los clientes de Nilkanta hubieran querido contratar los conocimientos de los colaboradores, que han participado en la prestación de los servicios profesionales, hubieran acudido al despacho de los mismos, puesto que estos colaboradores no son empleados por cuenta ajena de Nilkanta S.L., sino profesionales independientes que colaboran con la entidad y le facturan a Nilkanta por los servicios prestados.

Un profesional puede subcontratar la prestación de los servicios prestados a sus clientes, pero no puede desentenderse de ellos, puesto que si el cliente percibe que es otra persona distinta al profesional con el que ha contratado, en nuestro caso D. Jose Carlos , lo más probable es que se sienta defraudado y pierda la confianza con el abogado. En el caso de Nilkanta y por ende de D. Jose Carlos , no parece que se haya dado esta circunstancia, puesto que cada ejercicio factura un importe superior al anterior.

Nilkanta no cuenta entre sus empleados con un elenco de profesionales contratados por cuenta ajena que puedan prestar los servicios facturados por Nilkanta, únicamente tiene contratado por cuenta ajena a personal auxiliar administrativo y a una señora de la limpieza.

Es lógico que sus colaboradores acudan a los Juzgados y ejerzan funciones propias de su profesión, pero lo verdaderamente interesante es la persona que elabora la estrategia a aplicar en cada caso, la persona que marca los tiempos.

(...)

En el mundo empresarial, son los empleados por cuenta ajena los que se ocupan de prestar los servicios profesionales que ofrece su empresa por un precio único. Sin embargo, en el caso de Nilkanta, no nos encontramos con esta situación, puesto que esta entidad no tiene contratados por cuenta ajena a profesionales, únicamente tiene contratado a tres personas con la categoría de auxiliar administrativo y a una señora de la limpieza.

Es cierto que D. Jose Carlos necesita la colaboración de profesionales para el ejercicio de su actividad, y así todo su coste se ha tenido en cuenta a la hora de realizar la valoración de la operación vinculada entre Nilkanta y el Sr. Jose Carlos .

En Nilkanta S.L. solamente hay una persona con capacidad para decidir los servicios profesionales que se van a prestar, contratar a los colaboradores profesionales, para decidir qué, cuando, como se prestan los servicios profesionales encargados a la entidad, y no parece que las auxiliares administrativas contratadas, tengan esa facultad-capacidad, por lo que solamente, y vinculado con

Nilkanta , está D. Jose Carlos , jurista de reconocido prestigio, docente, ..., Administrador Único y titular del 50% del capital social de Nilkanta (y junto con sus hijos del 100%).

Por otro lado, si tenemos en cuenta los servicios profesionales facturados a los clientes del Obligado tributario con las facturas recibidas de los colaboradores, tenemos:

Servicios profesionales facturados 839.187,06

Importe facturado por los Colaboradores 320.627,15

Diferencia 510.431,72

Esta operación arroja un beneficio bruto de 510.431,72€. Una rentabilidad de un 159,20%, que no parece propia de este tipo de negocios.

Se ha de poner de manifiesto que D. Jose Carlos no ha percibido ni un solo euro por los servicios profesionales prestados a Nilkanta SL

A lo largo del procedimiento de comprobación e investigación Nilkanta no ha aportado documentación que corrobore lo manifestado en los escritos presentados."

Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas

De los métodos de valoración que contempla el art. 18.4 de la LIS, se ha considerado más adecuado el del precio libre comparable.

Para determinar la existencia de un comparable hay que analizar los requisitos que establece el art. 17.2 del Real Decreto 634/2015.

En base a estos requisitos, la Inspección ha concluido que existe un claro comparable interno para la valoración de la operación, como es la valoración dada a los mismos servicios que presta la sociedad a sus clientes, de los que obtiene los ingresos. Y ello atendiendo al requisito legal de identidad (en este caso) o similitud del servicio, independencia de las partes (la sociedad y sus clientes) y circunstancias equiparables.

A esta conclusión se llegó tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

"- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que las sociedades realizan con terceros son realizados por la condición profesional de don Jose Carlos de tal forma que las cualidades personales y profesionales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como profesional. La prestación del servicio se realiza por don Jose Carlos que en ocasiones contrata con terceros, profesionales del Derecho, actividades auxiliares.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado y es don Jose Carlos el encargado de realizar el trabajo. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

En el requerimiento realizado a Volvo Car España, principal cliente de Nilkanta S.L., se identifica en el contrato a "Despacho de Sánchez Lambás, Abogados", no se identifica a Nilkanta S.L. como prestador del servicio.

Esto pone de manifiesto el carácter personal de los servicios contratados.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales y profesionales de la persona involucrada en la prestación del servicio, es indispensable la presencia de don Jose Carlos, por sus conocimientos del sector de actividad y el mercado.

En consecuencia con todo lo anterior, el método que se estima más adecuado es el método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en la operación vinculada con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las

particularidades de la operación.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física. La valoración tendrá que ser realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad de terceros se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos."

Tampoco puede considerarse que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado, dado que no hay constancia de ningún valor convenido, al no haberse contabilizado ni declarado en la sociedad ni en el socio y administrador ningún valor de la operación vinculada.

En este caso, la sociedad no dispone medios humanos adecuados, a excepción de la participación de don Jose Carlos .

Nilkanta S.L. cuenta con unas oficinas en alquiler y como empleados por cuenta ajena tiene tres auxiliares administrativas y una limpiadora. No tiene contratados por cuenta ajena a abogados, economistas y otros profesionales que presten los servicios profesionales facturados por Nilkanta S.L., al margen de la persona física vinculada.

Tal como dispone el art. 18.10 de la LIS, la aplicación de valor normal de mercado supone un rendimiento superior en el IRPF del socio, respecto del ejercicio 2015. A su vez, procederá disminuir la base imponible de la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades en la misma cuantía.



Por ello, teniendo en cuenta que el tipo medio de gravamen en el IRPF que corresponde aplicar a los mencionados rendimientos atribuibles al Sr. Jose Carlos según los cálculos de la Inspección son los siguientes en 2015:

- Facturado por Nilkanta por servicios profesionales: 839.187,06 euros.
- Gastos deducibles por los servicios profesionales: 427.593,27 euros.
- Valor de mercado operación vinculada: 411.593,79 euros.
- Tipo medio gravamen (parte estatal): 21,23%
- Tipo medio gravamen (parte autonómica): 19,91%
- Tipo medio de gravamen total: 41,14%

Este tipo es notablemente superior al aplicado por Nilkanta en el Impuesto sobre Sociedades (25%), por lo que las partes se han beneficiado de la no inclusión en sujs declaraciones de dicho valor de mercado.

Cálculos para determinar el valor normal de mercado

Como ya se ha dicho, Nilkanta S.L. obtuvo en el ejercicio 2015 unos ingresos totales de 843.187,06 euros (839.187,06 euros por servicios profesionales y 4.000,00 euros por servicio de oficinas).

Los gastos declarados por Nilkanta S.L. fueron 476.846,06 euros, si bien del total de gastos no pueden ser tenidos en cuenta los gastos que no son deducibles ni los gastos por prestación de servicios de alquiler de oficina por no formar parte de la operación vinculada. Así, los gastos computables ascienden a 427.593,27 euros.

Valor comprobado de la operación vinculada

Por todo lo anterior, el valor de la operación vinculada es de 411.593,79 euros (839.187,06 - 427.593,27).

Este valor de mercado corresponde al importe que Nilkanta S.L. debería haber satisfecho al socio Sr. Jose Carlos por el desarrollo de la actividad.

El ajuste primario queda fijado en 406.541,13 euros al minorar el valor de la operación vinculada en 5.052,66 euros, contraprestación satisfecha en especie por Nilkanta S.L. al socio don Jose Carlos .

Ajuste secundario

Al recibir la entidad unos servicios de su socio a un precio inferior a su valor de mercado, se produce un desplazamiento patrimonial a la sociedad, la cual, por ello, cuenta con fondos propios superiores a los que tendría de haberse valorado la operación a valor de mercado.

El art. 18.11 de la LIS determina que la parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido correspondiente al porcentaje de participación en la entidad (en este caso un 50%), tiene la consideración de aportación del partícipe a los fondos propios de la entidad y, por tanto, supone para el socio un aumento del valor de su participación.

Además, al efectuar el socio una transferencia patrimonial a la sociedad que excede de la que correspondería a su condición de socio (50% del incremento de los fondos propios habidos en la sociedad) y sin recibir contraprestación alguna, la sociedad dispone de bienes de forma gratuita, lo que supone una renta para la sociedad y una liberalidad para el socio.

En este caso, la diferencia a favor de la entidad por haber recibido de su socio unos servicios a precio inferior al que hubieran convenido partes independientes, se cuantifica así en el ejercicio 2015:

- Valor de mercado: 411.593,79 euros.
- Contraprestaciones satisfechas en especie contabilizadas como gasto: 5.031,67 euros.
- Contraprestaciones satisfechas en especie no contabilizadas como gasto: 20,99 euros.
- Diferencia: 406.541,13 euros
- Participación en el capital social (50%): 203.270,56 euros.

De conformidad con lo expuesto anteriormente:

- La parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido correspondiente al porcentaje de participación en la entidad (en este caso un 50%) tiene la consideración de aportación del partícipe a los fondos



propios de la entidad y, por tanto, supone para el socio un aumento del valor de su participación y para la entidad un aumento de los fondos propios.

- La parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido no correspondiente al porcentaje de participación en la entidad (en este caso un 50%) tiene la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el partícipe, puesto que Nilkanta S.L. no ha efectuado la restitución.

Para que se produzca la mencionada restitución, la transferencia del dinero debería realizarse a don Jose Carlos, lo que no sucede en este caso al haberse realizado la transferencia a una tercera persona, en concreto a doña Estibaliz.

En consecuencia, el Inspector Coordinador dictó acuerdo el 13 de mayo de 2019 por el que practicó liquidación a la entidad Nilkanta S.L., de la que resultó un importe a devolver de 56.157,02 euros (50.822,89 euros de cuota y 5.334,13 euros de intereses de demora).

2.- El acuerdo de liquidación que deriva del acta A02- NUM003, además de reflejar la corrección valorativa de la operación vinculada antes citada, documenta los demás elementos resultantes de la regularización tributaria.

En concreto, incrementa la base imponible de la sociedad Nilkanta al existir gastos por importe total de 41.285,36 euros que no cumplen los requisitos para ser deducibles.

Por ello, el Inspector Coordinador dictó acuerdo el 13 de mayo de 2019 por el que practicó liquidación a la entidad Nilkanta S.L., de la que resultó un importe a ingresar de 11.403,57 euros (10.321,34 euros de cuota y 1.082,23 euros de intereses de demora).

TERCERO.- La entidad actora solicita en el suplico de la demanda que se anule el acto administrativo recurrido por ser contrario a Derecho.

Alega en apoyo de tal pretensión, en síntesis, en primer lugar la caducidad del procedimiento y la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por haber superado las actuaciones inspectoras el plazo máximo de 18 meses, ya que se iniciaron el 23 de mayo de 2017 y concluyeron el 25 de mayo de 2019, sin que se impute ninguna dilación al obligado tributario.

Rechaza en este punto la tesis del TEAR de que la fecha de notificación no es el día en que se accede a la notificación electrónica, sino el día en que el órgano de la Administración pone la liquidación a disposición del obligado tributario, ya que la notificación es un hecho objetivo y no se produce por la mera intención del órgano administrativo de realizarla. Y estima que el TEAR es parcial no al aplicar el mismo criterio con respecto a la fecha de inicio de las actuaciones.

Invoca en apoyo de su tesis el art. 3 del Real Decreto 1363/2010, que permite prescindir de la notificación electrónica, a favor de la tradicional, cuando resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia

También afirma que el plazo de diez días concedido para acceder a las notificaciones electrónicas es un factor relevante que no depende del capricho del administrado, sino que sirve para adecuar su funcionamiento.

En cuanto a la deducción de gastos, aduce que Nilkanta paga la Mutualidad del Colegio de Abogados del Sr. Juan Alberto, administrador único de la entidad Modinagar S.L., el cual ha actuado como abogado de clientes de Nilkanta, por lo que ha prestado servicios a la actora y existe correlación del gasto con los ingresos puesto que ese pago equivale a la cotización a la Seguridad Social. Y si bien es cierto que no existe contrato, desde el año 2012 Modinagar emite facturas a Nilkanta por la prestación de servicios de abogacía.

Sobre la deducción del renting de un vehículo, señala que ese gasto no se admite por no disponer de las fechas de reuniones, las visitas a clientes, trayectos realizados, etc., lo que supone condicionar el ejercicio del derecho a la deducción del gasto a una prueba diabólica, pues el vehículo se usaba diariamente para atender a los clientes de la entidad actora, y pretender un dietario de cada momento del día es de imposible cumplimiento.

Señala además que la AEAT niega la deducción de una mensualidad de luz a pesar de disponer de los otros once meses y del extracto bancario que justifica el pago de la factura, lo que constituye prueba indubitada del gasto.

Igual ocurre con los tickets y justificantes de autopistas y aparcamientos, pues se sanciona al contribuyente cuando es la Administración quien permite y aprueba los modelos de facturas de un taxi, de una autopista, de un parking o de un billete de AVE que emite una empresa pública.

Respecto a la operación vinculada, argumenta que la Administración dice que la totalidad de los ingresos los ha generado únicamente el Sr. Jose Carlos y que el mantenimiento de la estructura del despacho y la contratación de colaboradores es un tema menor que no genera valor añadido, por lo que debe imputarse el



100% del beneficio a su administrador. Pero esta interpretación es errónea, pues los clientes de Nilkanta fueron requeridos para identificar los profesionales que les prestaron los servicios contratados, indicando en unos casos que fueron realizados por distintos profesionales dada la amplitud y complejidad de las materias y, en otros, que se llevaron cabo por concretos profesionales distintos del Sr. Jose Carlos , siendo ilógico atribuir al socio y administrador la capacidad de prestar todos los servicios y en todas las ramas del Derecho.

Invoca también la doctrina de los actos propios porque en la comprobación de los ejercicios 2011 a 2013 los criterios de tributación fueron radicalmente distintos a los que se mantienen en los ejercicios 2014 y 2015. Estos cambios se centran en el tratamiento dado a los ingresos procedentes de la entidad Ibérica de Iteuves S.L. y a la imputación de rendimientos y operación vinculada.

En la primera actuación inspectora, los ingresos procedentes de esa sociedad en diciembre de 2013 se califican como rendimientos de la actividad económica, mientras que los de enero de 2014 son servicios profesionales.

Lo mismo sucede con la valoración de la operación vinculada de 2011 a 2013, años en los que el servicio se imputa al 50% entre el Sr. Jose Carlos y el Sr. Avelino . El primero prestaba servicios jurídicos, el segundo captaba clientes y prestaba servicios de asesoramiento económico. La Inspección entendió que se le debía imputar el 50% del resultado de Nilkanta al Sr. Avelino , que facturaba sus honorarios a través de la mercantil Aranguren Consulting S.L., a pesar de que el 13 de octubre de 2013 se transmitieron sus participaciones en Nilkanta.

En 2014 y 2015, los clientes de los años 2011, 2012 y 2013 se mantienen y se pagaba una cantidad a Aranguren Consulting por la obtención, fidelización y mantenimiento de tales clientes, cantidad que a su vez se imputó al Sr. Avelino al tiempo que se le imputaba el 50% del resultado. Sin embargo, en 2014 y 2015, el valor de esos servicios se imputa íntegramente al Sr. Jose Carlos .

Estos cambios de criterio exigían una explicación, pero brilla por su ausencia cualquier justificación, por lo que se vulnera la doctrina de los actos propios.

Por último, en relación con el ajuste secundario, en la demanda se expresa que la Administración valora la operación vinculada entre el socio y Nilkanta en 406.541,13 euros, que se imputa como renta a la persona física, y a la vez realiza un ajuste secundario de 203.270,50 euros, que se traduce en un ingreso de Nilkanta en base a que el 50% del capital está en manos de otros socios no incluidos en la operación vinculada.

Agrega que en el supuesto de que se produjera la denominada "restitución", ese ingreso volvería a ser gasto, pero la Administración y el TEAR afirman que la misma no se ha producido al haberse transferido los fondos a una cuenta corriente en la que el socio era apoderado y no titular, pese a que la transferencia se hacía a dicho socio y administrador.

Invoca el art. 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo tenor la operación secundaria no se aplica cuando se proceda a restituir patrimonialmente a la otra parte vinculada (al Sr. Jose Carlos). El acta de inspección se formaliza el 22 de marzo de 2019, mientras que el acuerdo de liquidación se notifica el 25 de mayo, y en ese lapsus de tiempo, en concreto, el 2 de abril de 2019, Nilkanta realiza una transferencia de 203.270,50 euros a una cuenta de Caixabank por el concepto de "Restitución Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2.015 al socio Jose Carlos ", transferencia que se hace a una cuenta bancaria en la que el señor Jose Carlos es apoderado, siendo la titular de la misma su madre, doña Estibaliz . Y este documento acredita la realización de la restitución entre las personas vinculadas al no haber duda del concepto y del beneficiario, pues se hace la transferencia a una cuenta de la madre del Sr. Jose Carlos por mera operatividad, lo que no incide en lo que exige la norma.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Alega a tal fin, en resumen, en cuanto a la caducidad y prescripción, que el art. 104.2 de la LGT dispone que la obligación de notificar se cumple con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica. En este caso, la inspección se inició el 23 de noviembre de 2017 y la liquidación fue puesta a disposición de la actora en el buzón electrónico el 14 de mayo de 2019, por lo que se cumple el plazo de 18 meses.

Con respecto al fondo del asunto, aduce que el único objeto de interponer sociedades por algunos profesionales es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal. La sociedad Nilkanta se constituyó el 19 de septiembre de 2012, siendo sus socios y administradores don Jose Carlos y don Avelino (partícipes al 50%), por lo que existe vinculación entre la sociedad y don Jose Carlos , siendo su persona y conocimientos lo que buscan los clientes al contratar con Nilkanta S.L., que no cuenta entre sus empleados con profesionales contratados por cuenta ajena que puedan prestar los servicios que factura. Es cierto que don Jose Carlos



necesita la colaboración de profesionales para el ejercicio de su actividad, y así todo su coste se ha tenido en cuenta a la hora de realizar la valoración de la operación vinculada.

Por otro lado, si tenemos en cuenta los servicios profesionales facturados a los clientes del obligado tributario con las facturas recibidas de los colaboradores, la operación arroja una rentabilidad del 110,38%, que no parece propia de este tipo de negocios.

Además, don Jose Carlos no ha percibido ni un solo euro por los servicios profesionales prestados al obligado tributario.

Así, resulta acreditado que se cumplen los requisitos subjetivos previstos en la norma para considerar que las partes intervinientes tienen vinculación entre sí; que también se cumplen los requisitos objetivos, porque las operaciones entre la sociedad y el socio no se han valorado conforme exige el artículo 16 del TRLIS (valor normal de mercado entre partes independientes) para ello basta observar que por los servicios prestados por el socio, éste no percibe retribución alguna, mientras que por esos servicios son facturados a los clientes, incluso los prestados por colaboradores, tras pasar por la sociedad, multiplican su valor por más del doble, para posteriormente ofrecer dicho producto a terceros, por lo que resulta más que evidente que los clientes contratan la intervención personalísima del socio Sr. Jose Carlos, pues de otra manera acudirían directamente a los colaboradores, que cobran menos de la mitad por los mismos servicios que la entidad factura a sus clientes, de lo cual se desprende que el valor añadido a tales servicios lo aporta la intervención personalísima del Sr. Jose Carlos, por la cual recibe cero euros, siendo la sociedad un mero instrumento de cobro de una actividad realizada por su socio, consiguiendo con ello un tratamiento fiscal más favorable.

Señala que la operación se ha valorado por el método del precio libre comparable, existiendo un componente interno para efectuar la valoración, que es el valor dado a los mismos servicios que presta la sociedad a sus clientes, con la corrección necesaria ya que los ingresos de la sociedad se han minorado con los gastos incurridos para su obtención, entre ellos los gastos que se han abonado a los colaboradores.

A ello no obsta lo resuelto en otros ejercicios, cuyas circunstancias, además, aquí se desconocen, pudiendo separarse la Administración de aquellos precedentes que considere erróneos o contrarios a Derecho, debiendo analizarse la legalidad del acto recurrido en función de su adecuación a la normativa, y no a lo resuelto en ejercicios distintos.

En lo demás, el Abogado del Estado da por reproducidos los argumentos de la resolución del TEAR objeto del presente procedimiento.

QUINTO.- Delimitado en los términos que se acaban de exponer el ámbito del recurso, en primer lugar hay que examinar el motivo de impugnación que plantea la caducidad del procedimiento de inspección y la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación, por haber superado dichas actuaciones el plazo máximo de dieciocho meses.

- El art. 150 de la Ley General Tributaria, modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, precepto que, conforme a la Disposición Transitoria Única.6 de esta última Ley, es aplicable a los procedimientos de inspección iniciados a partir de la fecha de entrada en vigor, que se produjo el 12 de octubre de 2015, dispone en lo que ahora importa:

"Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

(...)

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

(...)

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

(...)"

- Por otro lado, el art. 104.2 de la LGT, precepto que también fue modificado por la Ley 34/2015, establece:

"Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

(...)

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada. (...)"

Así, ante todo debe señalarse que el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no determina la caducidad del procedimiento, pues así lo dice expresamente el art. 150.6 de la LGT.

Dicho esto, las actuaciones inspectoras que aquí nos ocupan se iniciaron por acuerdo notificado al obligado tributario de forma electrónica el 23 de noviembre de 2017 (en la demanda se dice, sin duda por error, que el inicio tuvo lugar el día 23 de mayo de 2017). Y el procedimiento inspector concluyó el día 14 de mayo de 2019 con la puesta a disposición de la entidad Nilkanta S.L. de los dos acuerdos de liquidación recurridos en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

La parte actora, no obstante, cuestiona el cómputo que hace la Administración por entender que el día final no es el de la puesta a disposición de los acuerdos de liquidación en el buzón electrónico del obligado tributario, sino la fecha en que éste accedió a la notificación (25 de mayo de 2019).

La argumentación de la parte actora no puede prosperar, ya que las fechas inicial y final que toma en consideración la Administración se ajustan a lo que dispone el art. 150.2 de la LGT, a tenor del cual el plazo del procedimiento inspector se cuenta desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo, siendo suficiente acreditar, a efectos del cumplimiento de la obligación de notificar en plazo, que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Y conforme al art. 104.2 de la misma LGT (antes transcrito), la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, se entiende cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Por tanto, no cabe apreciar arbitrariedad en la decisión adoptada por la AEAT y por el TEAR, sin que tampoco avale la tesis de la parte actora el art. 3 del Real Decreto 1363/2010 que faculta, pero no obliga, a la Agencia Tributaria, a practicar las notificaciones por medios no electrónicos en determinados supuestos, facultad de la que no hizo uso porque es indudable que la notificación electrónica no era incompatible en este caso con la inmediatez o celeridad que requería la actuación administrativa para asegurar su eficacia, que es el supuesto que contempla el invocado art. 3.2.b) del aludido Real Decreto.

En consecuencia, entre el 23 de noviembre de 2017 y el 14 de mayo de 2019 no había transcurrido el plazo legal de dieciocho meses, de manera que no concurre la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación.

SEXTO.- Sentado lo anterior, la cuestión de fondo se centra en determinar, ante todo, si se ajusta o no a Derecho la actuación de la Inspección de los Tributos al valorar a precios de mercado la operación vinculada realizada entre la entidad actora y su socio y administrador único don Jose Carlos .

Con respecto a las operaciones vinculadas, el art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor el día 1 de enero de 2015 y es aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir de la expresada fecha, dispone en lo que aquí interesa:

"Artículo 18. Operaciones vinculadas.

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

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.



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

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

(...)

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

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

(...)

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

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

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

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

(...)

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

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



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

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

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

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

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

(...)

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

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

Por otra parte, el Real Decreto 634/2015, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde el 12 de julio de 2015 y aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 2015, a tenor de su Disposición Final Tercera, dispone en su art. 17:

"Artículo 17. Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.

1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.

e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.



En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios.

5. El análisis de comparabilidad previsto en este artículo forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

6. El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

7. Cuando, a pesar de no existir datos suficientes, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad."

SÉPTIMO.- Así las cosas, no se discute en la demanda la vinculación de don Jose Carlos con la sociedad Nilkanta S.L., de la que aquel era socio (50% del capital) y administrador único en el ejercicio comprobado.

Por ello, las operaciones realizadas entre dicha sociedad y su socio persona física deben valorarse por el valor normal de mercado, que es el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

La parte actora alega que los ingresos obtenidos por Nilkanta S.L. en el ejercicio 2015 no fueron generados exclusivamente por don Jose Carlos, ya que también prestaron servicios profesionales varios colaboradores, remitiéndose a las respuestas de diversos clientes como consecuencia de los requerimientos de información realizados por la Inspección.

Nilkanta S.L. obtuvo en el ejercicio 2015 ingresos por la prestación de servicios profesionales por importe de 839.187,06 euros.

La contratación de tales servicios se hacía directamente por la reseñada entidad con los clientes receptores de los mismos, siendo evidente, por ello, que los encargos eran realizados por dichos clientes teniendo en cuenta las cualidades profesionales de don Jose Carlos, socio y administrador de Nilkanta S.L. que era, además, el único profesional de la sociedad.

Además, entre los empleados de Nilkanta S.L. no figuraba en el ejercicio 2015 ningún abogado ni cualquier otro profesional para prestar esos servicios, ya que solo tenía contratados a una auxiliar administrativa con contrato indefinido a tiempo parcial, dos auxiliares administrativas con contrato temporal desde el día 12 de enero de 2015 hasta fin de obra (contrato de control antidopaje con IDTM), y una limpiadora.

Los datos profesionales de don Jose Carlos que figuran en la liquidación que deriva del acta A02- NUM002 ponen de manifiesto que es un jurista y docente de reconocido prestigio.

Es cierto, y así se admite en la citada de liquidación, que Nilkanta S.L. recibió la colaboración de profesionales externos en algunos asuntos, pero esto no significa que los clientes que reciben los servicios pasen a ser clientes de esos colaboradores o que Nilkanta S.L. se desentienda del vínculo que mantiene con aquéllos, sino que siguen siendo clientes de la sociedad actora, que es la que factura a los clientes los servicios que reciben y la que, a su vez, abona a dichos colaboradores los servicios que estos facturan a la propia Nilkanta S.L..

Ya se ha dicho que Nilkanta S.L. solo tenía una persona con conocimientos y capacidad para prestar servicios profesionales a los clientes y para tomar todas las decisiones relativas a la forma en que se prestaban. Y esa persona era el socio y administrador único de la sociedad recurrente.

Esta realidad no resulta afectada por la intervención de colaboradores externos en algunos asuntos profesionales, pues incluso en estos casos era don Jose Carlos quien tomaba la decisión de encomendar a terceros ajenos a Nilkanta S.L. la prestación de los servicios. Es evidente que si los clientes de la actora



hubieran querido contratar a esos colaboradores para la prestación de los servicios, hubieran acudido directamente a los mismos y no a Nilkanta S.L., pues aquellos son profesionales independientes.

En este punto, la actora invoca en apoyo de su tesis las respuestas de los clientes a los requerimientos de la Inspección en relación a quiénes fueron los profesionales que prestaron los servicios. Sin embargo, no consta en las actuaciones la contratación de ninguno de los colaboradores por parte de los clientes, que en todos los casos encargaron la prestación de los servicios a la entidad Nilkanta S.L. o directamente al socio Sr. Jose Carlos. Es obvio que si algún cliente hubiese contratado los servicios de los colaboradores a los que se alude en la demanda, las facturas para el cobro de tales servicios se habrían emitido por cada uno de los colaboradores a dichos clientes, y no por los profesionales externos a Nilkanta S.L., que era la que facturaba a los clientes.

Frente a lo alegado por la parte actora en la demanda, sin apoyo probatorio, los únicos servicios acreditados realizados por los colaboradores externos son los reflejados en las facturas emitidas por ellos a Nilkanta S.L., cuyos importes se han reseñado en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia.

Por otro lado, el importe facturado en el ejercicio 2015 por la entidad actora a sus clientes por servicios profesionales fue de 839.187,06 euros, mientras que la cantidad facturada por los colaboradores externos a Nilkanta S.L. en el reseñado ejercicio ascendió en total a 320.627,15 euros (v. página 49 de la mencionada liquidación), pero la factura de mayor importe -162.000,00 euros- fue emitida por la entidad Aranguren Consulting S.L. y no se corresponde en realidad con la prestación de concretos servicios a clientes de la actora en tal ejercicio, pues en la demanda se expresa que a través de esa sociedad facturaba sus servicios a Nilkanta S.L. don Avelino, que fue socio de la recurrente al 50% hasta el 13 de octubre de 2013, a pesar de lo cual en el año 2015 Nilkanta S.L. pagó a Aranguren Consulting S.L. la citada cantidad "por la obtención, fidelización y mantenimiento" de los clientes de los años 2011, 2012 y 2013.

Las pruebas que figuran en el expediente acreditan que Nilkanta S.L. carecía de medios personales, al margen del socio Sr. Jose Carlos, para prestar los servicios profesionales antes reseñados, que era una actividad personalísima de aquel, de manera que su intervención directa y personal, tanto en la prestación de los servicios como para encomendar una parte de los servicios a terceros ajenos a la sociedad Nilkanta S.L., era indispensable para que la sociedad prestase los servicios que integraban su objeto social.

Por tanto, la ayuda profesional prestada a la entidad Nilkanta S.L. por los colaboradores externos no afecta a la existencia de la operación vinculada entre la sociedad y el socio persona física, sino que las cantidades satisfechas por la actora a esos profesionales independientes constituyen gastos que hay que deducir de los ingresos para determinar el valor normal de mercado de la mencionada operación vinculada, pues se trata de servicios proporcionados por terceros en los que ha incurrido la sociedad durante el ejercicio 2015 para obtener los ingresos, debiendo incluirse el importe de tales servicios en la cuenta 623, conforme al Real Decreto 1514/2007, que aprobó el Plan General de Contabilidad. Y así lo ha considerado la Inspección en la liquidación ahora recurrida, en la que ha deducido ese gasto de los ingresos percibidos por la entidad actora.

Los servicios prestados por el socio a la sociedad Nilkanta S.L. eran los mismos que la sociedad facturaba a sus clientes, de suerte que el socio persona física podía haber realizado su actividad profesional directamente, sin necesidad de actuar a través de la sociedad vinculada, que carecía de medios personales para prestar por sí sola los servicios a terceros, que eran de carácter personalísimo y se llevaban a cabo por el socio don Jose Carlos en atención a sus cualidades profesionales.

Así pues, la sociedad actora no aportaba ningún valor añadido relevante para la obtención de los ingresos, lo que no supone negar que se puedan llevar a cabo actividades económicas a través de una sociedad, sino que simplemente pone de relieve que ese derecho no permite utilizar una sociedad cuyo único medio para desarrollar las actividades es su socio, pues con ello se pretende evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas frente a los del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la Inspección ha analizado las circunstancias concurrentes para determinar las operaciones comparables y el método de valoración aplicable, en los términos que exige el art. 17.2 del Real Decreto 634/2015, pues consta en el acuerdo de liquidación que tuvo en cuenta lo siguiente:

"- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que las sociedades realizan con terceros son realizados por la condición profesional de don Jose Carlos de tal forma que las cualidades personales y profesionales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus

cualidades como profesional. La prestación del servicio se realiza por don Jose Carlos que en ocasiones contrata con terceros, profesionales del Derecho, actividades auxiliares.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado y es don Jose Carlos el encargado de realizar el trabajo. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación. En el requerimiento realizado a Volvo Car España, principal cliente de Nilkanta S.L., se identifica en el contrato a "Despacho de Sánchez Lambás, Abogados", no se identifica a Nilkanta S.L. como prestador del servicio.

Esto pone de manifiesto el carácter personal de los servicios contratados.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales y profesionales de la persona involucrada en la prestación del servicio, es indispensable la presencia de don Jose Carlos, por sus conocimientos del sector de actividad y el mercado.

En consecuencia con todo lo anterior, el método que se estima más adecuado es el método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en la operación vinculada con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física. La valoración tendrá que ser realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad de terceros se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos."

Ese análisis llevó a la conclusión, como antes se ha anticipado, de que los servicios prestados por don Jose Carlos a la sociedad vinculada eran los mismos que ésta prestaba a terceros a través de aquél, y por ello la Inspección consideró que disponía de un comparable interno que satisfacía todas las condiciones para hacer la comparación, siendo de aplicación el método del precio libre comparable para determinar el valor de la operación vinculada, partiendo de los ingresos facturados por la sociedad Nilkanta S.L. derivados de los servicios profesionales prestados por el mencionado socio.

Además, para valorar los servicios prestados, la Inspección descontó de los ingresos percibidos por la sociedad el importe de los gastos en que esta incurrió para su obtención (427.593,27 euros).

Sentado lo anterior, no resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles de la sociedad y, al propio tiempo, negar que la sociedad añadiese valor a las prestaciones efectuadas por su socio, que aportaba el único activo a través de sus cualidades profesionales, pues es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, ya que de lo contrario se imputarían al socio persona física unos rendimientos superiores a los realmente obtenidos.

Por todo ello, el valor de mercado de la operación vinculada asciende a 411.593,79 euros, que es el resultado de deducir de los ingresos (839.187,06 euros) los pertinente gastos (427.593,27 euros).

Así, la inclusión de esos rendimientos en la declaración de la sociedad y no en la del socio persona física -único que los generó-, determinó una tributación inferior a la que correspondía por aplicación del valor de mercado, toda vez que la persona física no tributó por esos ingresos en el IRPF, lo que no se compensa con la cuota que corresponde a la entidad vinculada por el Impuesto sobre Sociedades.

Hay que recordar que el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, conforme a lo establecido en el art. 16.1 de la LGT, y en este supuesto, como ya se ha señalado, los trabajos fueron llevados a cabo de manera exclusiva por don Jose Carlos, razones por las que los rendimientos obtenidos estaban sometidos al IRPF y no al Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, correspondían a don Jose Carlos los ingresos percibidos por la sociedad vinculada en virtud de la actividad realizada por aquél, siendo indudable que lo que vale el servicio prestado por dicha persona física es el valor del servicio facturado por la entidad actora a terceros, si bien, como ya se ha dicho, del importe



percibido por la sociedad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención, debiendo ser imputada la cantidad resultante al socio persona física para que tribute por el IRPF.

En este punto, hay que señalar que frente al valor comprobado de la operación vinculada (411.593,79 euros), las partes valoraron esa operación en CERO EUROS, ya que en la contabilidad de la sociedad actora no consta ningún pago a don Jose Carlos , quien en su autoliquidación del IRPF, ejercicio 2015, no declaró ningún rendimiento de la actividad económica y solo consignó 14.621,00 euros en concepto de rendimientos del trabajo, ninguno procedente de Nilkanta S.L. (v. páginas 4 y 75 del acuerdo de liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02- NUM002).

OCTAVO.- Sentado lo que antecede, la sociedad actora considera que la Administración tributaria ha vulnerado la doctrina de los actos propios por mantener en la regularización del ejercicio 2015 un criterio distinto al que había mantenido en las actuaciones de comprobación relativas a los ejercicios 2012 y 2013.

Se alude en la demanda al tratamiento dado a los ingresos procedentes de la entidad Ibérica de Iteuves S.L. (rendimientos de la actividad económica o servicios profesionales), así como a la imputación del valor de la operación vinculada (en los ejercicios 2012 y 2013 se imputaron al 50% entre los señores Jose Carlos y Avelino , mientras que en 2015 se imputó el 100% al Sr. Jose Carlos).

Pues bien, esta Sección viene declarando de manera constante: (i) que la Administración no queda vinculada por sus precedentes, de los que se puede separar en actuaciones futuras con la exigible motivación, (ii) que la legalidad del acto impugnado debe analizarse en atención a su conformidad o no con el ordenamiento jurídico.

En concreto, en la sentencia que resolvió el recurso nº 753/2019 hemos declarado, en lo que ahora importa, lo siguiente:

"(...) En cualquier caso, es conveniente señalar que la transgresión de la doctrina y de los principios que invoca la parte recurrente solo concurre cuando se omite toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, lo que enlaza con el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y con el principio de interdicción de la arbitrariedad, que impiden cambiar de modo caprichoso el sentido de las decisiones adoptadas con anterioridad en casos iguales. Por tanto, no existe vulneración normativa cuando en la resolución se especifican las razones que justifican la decisión, las cuales permiten valorar el eventual cambio de criterio como una solución genérica aplicable en casos futuros y no como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a supuestos anteriores resueltos de modo diverso.

(...)

No puede olvidarse, por otra parte, que la modificación de los criterios interpretativos y aplicativos de las normas obedece a una dinámica jurídica que se basa en una razonable y permanente evolución, por lo que el cambio de criterio no vulnera la doctrina de los actos propios ni los principios de buena fe y de confianza legítima, pues la Administración tributaria no queda vinculada indefinidamente por sus precedentes. El cambio de criterio sólo es rechazable cuando incurre en arbitrariedad, circunstancia que aquí no ha sido acreditada.

Además, hay que destacar que la igualdad sólo cabe dentro de la legalidad, por lo que carece de efectividad la alegación del citado principio constitucional cuando tiene por finalidad extender decisiones que no son conformes con el ordenamiento jurídico, debiendo recordarse que el precedente administrativo no sancionado por resolución judicial carece de toda idoneidad para articular un juicio de igualdad en la aplicación de la Ley (STC nº 167/1995)."

Así las cosas, en relación con los ingresos procedentes de la sociedad Ibérica de Iteuves 2012 S.L., en el acuerdo de liquidación que trae causa del acta A02- NUM002 se expresa esto:

"2) En cuanto a IBERICA DE ITEUVES 2012 SL, la liquidación practicada referente al ejercicio 2013 no incluía las operaciones realizadas con dicha entidad en la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas.

En 2013 se probó ante la Inspección que en las operaciones con IBERICA DE ITEUVES 2012 concurrían una serie de elementos materiales y personales en base a los cuales se consideraba que dichas operaciones daban lugar rendimientos de carácter empresarial que no debían incluirse a la hora de valorar la operación vinculada.

Conviene recordar que dentro de las cantidades facturadas a IBERICA DE ITEUVES 2012 SL, en base a los elementos que constan en la naturaleza de la operación, la prestación de Servicios/Oficina, se considera una actividad empresarial, por lo que no se tiene en cuenta a la hora de valorar la operación vinculada.

En cuanto al resto de conceptos, a los efectos de comprobar las circunstancias existentes durante 2013 para determinar su naturaleza, se cursó requerimiento de información a IBERICA DE ITEUVES 2012 SL que, tal y como consta en los hechos, no fue contestada por el cliente.

Respecto a la información aportada por la propia obligada es incompleta y contradictoria con los datos que consta en registros públicos:

- Por un lado se comunica que "la colaboración ha sido prestada por Aranguren Consulting S.L. y Kapiuska S.L. El Sr. Jose Carlos intervino como socio de la sociedad ", pero no se aclara que quiere decir, si que es socio de Ibérica de Iteuves 2012 SL, lo cual no se ha acreditado en el procedimiento o si quiere decir que intervino como socio de Nilkanta.

- Al respecto, se hace constar durante el expediente que de acuerdo con los datos del registro Mercantil D. Jose Carlos es Administrador Único de dicha sociedad. Requerido sobre el tema, en escrito presentado el 06/02/2019 por el obligado se manifiesta que no ostenta ningún cargo en Ibérica ITEUVES, sin aportar documentos o justificaciones que aclaren esta contradicción.

- No se aporta documentación que acredite la relación con IBERICA DE ITEUVES, limitándose a decir que son contratos verbales.

Por lo tanto, teniendo en cuenta la información relativa al año 2015 existente en el expediente, ante el incumplimiento total del cliente, y las contestaciones incompletas y contradictorias efectuadas por el obligado, no se puede comprobar si persisten en dicho periodo las circunstancias que se dieron en 2013.

Invocada en esta alegación por el obligado la doctrina de los actos propios, se remarca que uno de los requisitos que ha de darse para valorar si existe esa vinculación a los actos propios es la existencia de una identidad entre la situación valorada en el primer acto y la que concurre en el posterior ya que si esta no es igual o similar no tiene lógica que los actos que deciden sobre situaciones diferentes tengan que llegar a la misma conclusión.

Así, en el presente caso, directamente no se pueden conocer las circunstancias que se dan, debido a las circunstancias anteriormente citadas, por lo que no pudiéndose probar que en 2015 concurren las mismas circunstancias que en 2013, no puede alegarse la vinculación de la Administración a sus propios actos, procediendo desestimar esta alegación."

Es evidente, a la vista de los argumentos que se acaban de transcribir, que la Inspección ha justificado debidamente la distinta decisión adoptada en el ejercicio 2015 en relación con los ingresos de la sociedad Ibérica de Iteuves 2012 S.L., sin que la parte actora haya aportado prueba alguna que permita alterar la decisión adoptada en la liquidación recurrida, que se considera conforme a Derecho.

En cuanto a la imputación de los rendimientos al socio persona física, es un hecho no discutido que don Avelino dejó de ser socio de Nilkanta S.L. el día 10 de octubre de 2013 al vender sus participaciones en la sociedad, de modo que en el ejercicio 2015 no se le podía imputar rendimiento alguno derivado de la valoración de la operación vinculada, al contrario de lo que sucedía en los años 2013 y anteriores, en los que sí era socio de la entidad Nilkanta S.L., sin que proceda enjuiciar en esta sentencia la legalidad de la regularización relativa a los ejercicios 2013 y anteriores por no ser objeto del presente procedimiento.

Así, en el ejercicio 2015 el único socio que prestó los servicios profesionales que generaron los ingresos de la entidad Nilkanta S.L. fue don Jose Carlos, no constando que los otros dos socios contribuyesen a la obtención de esos rendimientos, de modo que la totalidad del valor de la operación vinculada en ese ejercicio tiene que imputarse al mencionado socio.

En consecuencia, también debe ser rechazada la pretensión deducida en este punto por la parte actora.

NOVENO.- Se reclama igualmente en la demanda la deducción de varios gastos que no fueron admitidos por la Inspección.

Para examinar esta cuestión hay que partir de las normas que regulan la deducibilidad de gastos en el Impuesto sobre Sociedades.

- El art. 10.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, precepto relativo a la determinación de la base imponible, establece:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

- El art. 11 de la misma Ley regula la imputación temporal y la inscripción contable de ingresos y gastos, en estos términos:



"1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

(...)"

- El art. 120.1, párrafo primero, de la citada Ley 27/2014, norma referida a las obligaciones contables, establece:

"1. Los contribuyentes de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen."

- El art. 36 del Código de Comercio determina los elementos del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, señalando en su apartado 2:

"2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

(...)

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle."

- Por su parte, el art. 15.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, precepto relativo a los gastos no deducibles, dice esto:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

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

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

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

Estos preceptos legales conducen al Real Decreto 1619/2012, que aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. El art. 1 de ese texto establece que los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos. El art. 2.2.a) dispone que deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en aquellas operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentra acogido el empresario o profesional que realice la operación. Por último, en lo que ahora importa, el art. 6 declara que toda factura deberá contener, entre otros datos o requisitos, el número, fecha de expedición, nombre y apellidos o razón social completa del obligado a expedir la factura y del destinatario, domicilio de ambos y la descripción de la operación.

Además, esta Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el obligado tributario la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 al proclamar: "...con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y



de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa, su contabilización y la justificación del pago, sino que es necesario además que el obligado tributario demuestre la correlación entre el gasto y los ingresos, es decir, la vinculación del gasto con el desarrollo de la actividad profesional o empresarial que genera el rendimiento sometido al impuesto.

En relación con la carga de la prueba, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 22 de enero de 2000 afirma que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según tal sentencia, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los arts. 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en esta jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 de la LGT de 1963 (art. 105.1 de la vigente Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Y el art. 106.1 de la vigente Ley General Tributaria establece que *"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa"*, añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que *"para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano"*. De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en lo que aquí interesa, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

DÉCIMO.- Pues bien, la parte actora reclama en la demanda la deducción de estos gastos: Mutualidad de Abogados del Sr. Juan Alberto ; renting de un vehículo; gastos de desplazamientos a Murcia, Valencia y Barcelona; luz; gastos justificados con tiques (taxi, peaje, parking, etc.).

La Inspección rechazó la deducción de los gastos a los que alude la parte actora en la demanda por no haberse justificado su afectación a la actividad ni su correlación con los ingresos y, además, en el caso del gasto de luz y de varios gastos de locomoción, por falta de aportación de las facturas.

- Así las cosas, el pago a la Mutualidad de la Abogacía corresponde a la cotización del abogado Sr. Juan Alberto , el cual, como admite la parte actora, es el administrador único de la entidad Modinagar S.L., que presta servicios a Nilkanta S.L., relación que no faculta a la sociedad recurrente a deducir ese gasto ya que no existe vínculo de dependencia de esa persona física con Nilkanta S.L. y, además, el pago de las cuotas de un trabajador autónomo a la Seguridad Social (RETA) o a la Mutualidad que asuma las obligaciones de aquella, incumbe al propio autónomo, sin que el pago realizado por la entidad actora suponga la afectación a su actividad económica, por no tratarse de un gasto necesario para la obtención de los ingresos, sino de una liberalidad excluida de deducción por el art. 15.e) de la Ley 27/2014.

- En cuanto a los gastos de renting de un vehículo, hay que reiterar los argumentos que constan en el acuerdo de liquidación que deriva trae causa del acta A02- NUM003 , en el que se expresa: *"De las partidas anteriores*



únicamente se ha aportado un listado con las cuotas del renting, no se ha aportado las facturas recibidas, no se ha indicado a nombre de quien se ha efectuado ese renting, si es este renting se tratase de un renting por un coche, como así parece, no se ha indicado la persona/s que lo utiliza/n, si la utilización de un coche es necesario para el ejercicio de la actividad económica. En conclusión, no se ha acreditado su afectación a la actividad ni su correlación con los ingresos."

La motivación expuesta por la Inspección no ha sido desvirtuada por la parte actora, que se limita a afirmar que el uso del vehículo era necesario para desplazarse a reuniones con los clientes y para el desarrollo de su actividad económica. Pero no tiene en cuenta la entidad recurrente que la exigencia de probar la vinculación de cada gasto con la actividad no puede ser suplida afirmando una genérica necesidad de incurrir en gastos para obtener los ingresos, pues ello supondría admitir el carácter deducible de todos los gastos declarados sin necesidad de demostrar las circunstancias que exigen su realización en cada caso, lo que no es admisible ya que implicaría dejar a la voluntad del interesado la cuantificación de la base imponible del impuesto.

En este caso, la actora alude de manera genérica a viajes a Murcia, Valencia y Barcelona, sin especificar ni justificar las concretas actuaciones profesionales que exigieron realizar tales desplazamientos, lo que impide acoger su pretensión. Es cierto, como se expresa en la demanda, que no tiene nada de extraño realizar viajes a esas ciudades, pero esto no significa que se llevaran a cabo en desarrollo de la actividad profesional, pues es evidente que también podían tener una finalidad particular. Y, como antes se ha dicho, recae sobre el obligado tributario la carga de demostrar la vinculación de cada gasto con el desarrollo de la actividad que genera el rendimiento sometido al impuesto.

- Con respecto al gasto de una mensualidad de luz, la Inspección niega la deducción por no haberse aportado la factura. La recurrente aduce que aportó otros justificantes que acreditan el pago de ese servicio periódico, pero lo cierto es que el ordenamiento jurídico condiciona la deducción a la aportación de la factura o del documento sustitutivo, y en este caso la entidad actora ha tenido tiempo suficiente (años) para solicitar a la compañía suministradora de la electricidad la factura o un duplicado de la misma y para justificar que su importe había sido satisfecho, prueba no aportada, por lo que también debe ser rechazado el recurso en este punto.

- En relación con los gastos justificados con tiques, esta Sección viene declarando de forma constante que los tiques, recibos u otros documentos que no incorporan todos los datos necesarios para identificar al destinatario del servicio carecen de eficacia para demostrar el carácter deducible del gasto si no se aporta además una prueba concluyente de que haya sido realizado por el propio profesional en el ejercicio de su actividad.

Por tanto, los tiques que no incorporan ningún otro elemento probatorio adicional son claramente insuficientes para justificar la vinculación de los gastos a la actividad económica desarrollada, por lo que no procede su deducibilidad, ya que la falta de identificación del destinatario del servicio documentado en un tique u otro documento similar no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, pues de aceptarse este planteamiento se estaría permitiendo que un gasto, soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce, pudiera ser deducido por cualquier otra persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria.

Así pues, también hay que confirmar la resolución impugnada con respecto a los gastos no admitidos.

UNDÉCIMO.- Por último, en la demanda se cuestiona el ajuste secundario realizado por la Inspección.

El art. 18.11 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, establece en relación con el ajuste secundario:

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

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

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



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

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

El art. 20 del Real Decreto 634/2015, precepto relativo a la restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas, dispone lo siguiente:

"1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la Ley del Impuesto .

2. No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior."

Por otra parte, en la sentencia de fecha 17 de diciembre de 2020, recurso de casación número 6649/2017, si bien referida a la normativa del Impuesto sobre Sociedades anterior a la Ley 27/2014, el Tribunal Supremo dijo esto:

"(...) Por tanto, declaramos que en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente."

Este pronunciamiento del Tribunal Supremo es de aplicación al caso que nos ocupa, y del mismo resulta que al no valorarse la operación vinculada por su valor de mercado, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad que recibe los servicios por un valor inferior al de mercado. Por ello, el exceso de aportación que realiza el socio tiene la consideración de ingreso para sociedad porque beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad, de modo que la calificación fiscal es la de una donación y se trata como liberalidad, es decir, como un ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Este ajuste solo se deja de aplicar si se procede a la restitución patrimonial entre las partes vinculadas antes de que se dicte la liquidación que incluya el indicado ajuste secundario.

En este supuesto, la liquidación que realizó el ajuste secundario declaró que el Sr. Jose Carlos tenía una participación del 50% en el capital de la entidad Nilkanta S.L. y que, por ello, la parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido no correspondiente al porcentaje de su participación en la entidad (50%) tenía la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el partícipe (203.270,56 euros).

También declaró la Inspección que Nilkanta S.L. no había corregido el desplazamiento patrimonial al no haber restituido el mencionado importe, ya que la transferencia ordenada por Nilkanta S.L. en fecha 2 de abril de 2019, por importe de 203.270,56 euros, se había realizado a una cuenta titularidad de doña Estibaliz , y no de don Jose Carlos .

En la demanda se alega que se llevó a cabo la restitución del aludido importe porque la transferencia se hizo en concepto de "Restitución Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2.015 al socio Jose Carlos " y se realizó a una cuenta en la que el Sr. Jose Carlos era apoderado, siendo la titular su madre doña Estibaliz .

Pues bien, es un hecho no discutido que la reseñada transferencia se hizo a una cuenta de la que era apoderado, y no titular, don Jose Carlos .

Así, el apoderado de una cuenta bancaria es la persona que está autorizada por el titular de la misma para realizar con cargo a su saldo algunas operaciones, como transferencias o reintegros.



El titular de la cuenta es el único propietario de los fondos en ella depositados, mientras que el apoderado solo puede operar en nombre del titular, lo que no le convierte en dueño de tales fondos y, por ello, sus actos de disposición no tienen repercusión fiscal para él.

En el presente caso, el propietario del importe transferido es el titular de la cuenta de destino (doña Estibaliz) y no don Jose Carlos , de manera que, con independencia del concepto de la transferencia, que no altera la propiedad del importe transferido, no se ha efectuado la restitución en la forma que establecen los arts. 18.11 de la Ley 27/2014 y 20.2 del Real Decreto 634/2015, que exigen que la restitución se haga por la sociedad al socio, y no a un tercero.

En atención a lo expuesto, debe desestimarse este motivo de impugnación y, con ello, el recurso en su integridad, confirmando la resolución recurrida por ser ajustada a Derecho.

DUODÉCIMO.- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 3.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad **NILKANTA, S.L.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 1 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas contra las liquidaciones derivadas de las actas de disconformidad A02- NUM002 y A02- NUM003 , relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0538-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0538-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.