

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085038

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 634/2021, de 24 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1763/2019

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Deducción de gastos de la sociedad.** Considera la Sala que la decisión de la Inspección de rechazar la deducción de diversos gastos está plenamente justificada por ser patente la falta de conexión de dichos gastos con las operaciones objeto de valoración. La admisión del carácter deducible de determinados gastos en los que incurrió la sociedad recurrente no significa que tuviera una estructura organizativa para desarrollar una actividad que en realidad efectuaba únicamente y de forma personal el socio, pues la Inspección ha justificado que dicha entidad no añadía ningún valor a la actividad realizada por esa persona física ni contribuía a su realización. Además, no es contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, afirmar que la sociedad no añadía valor alguno a las prestaciones que realizaba su socio. Así, puesto que la sociedad era el vehículo utilizado para que el socio prestase sus servicios, es claro que los gastos realizados para obtener los rendimientos tienen que ser deducidos, ya que de lo contrario se imputarían a la persona física unos ingresos superiores a los realmente obtenidos. En consecuencia, corresponden al socio los ingresos percibidos por la sociedad recurrente 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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que conlleva la correlativa disminución de la base imponible declarada por la sociedad en los ejercicios objeto de comprobación.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

#### PONENTE:

*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

#### Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2019/0033216

Procedimiento Ordinario 1763/2019

Demandante: NUBE NUEVE S.L.

PROCURADOR D. ARGIMIRO VAZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH y TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

### SENTENCIA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo  
D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández  
D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías  
D<sup>a</sup> Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veinticuatro de noviembre de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1763/2019, interpuesto por la entidad NUBE NUEVE, S.L., representada por el Procurador D. Argimiro Vázquez Senín, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de julio de 2019, que desestimó la reclamación nº NUM000 deducida contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011; 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 declare la nulidad de 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 sedio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo el día 23 de noviembre de 2021, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos 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 26 de julio de 2019, que desestimó la reclamación deducida por la entidad actora contra la liquidación derivada de acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011.

La cuantía del procedimiento ha sido fijada en 10.038,69 euros por Decreto de la Letrada de la Administración de Justicia de fecha 24 de septiembre de 2020.

#### Segundo.

La resolución recurrida trae causa de la liquidación de fecha 16 de diciembre de 2015, que deriva del acta de disconformidad nº A02- NUM001, incoada por la Inspección de los Tributos a la entidad actora por el impuesto y ejercicios antes reseñados.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 17 de diciembre de 2014 y han tenido alcance general.

En fecha 22 de octubre de 2015 la Inspección procedió a incoar dos actas de disconformidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, la primera con número de referencia A02- NUM002, limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada, y la segunda, con número de referencia A02- NUM001, donde además de reflejar la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación a valor de mercado de operaciones vinculadas se documentan los demás elementos resultantes de la regularización tributaria que procede, dando lugar al acuerdo de liquidación aquí recurrido.

El acta de disconformidad A02- NUM002 dio lugar a una liquidación por importe de 10.038,69 euros a devolver (8.585,09 euros de cuota y 1.453,60 euros de intereses de demora).

En el curso de las actuaciones de inspección se han puesto de manifiesto los siguientes hechos :

- La entidad actora figura dada de alta en el epígrafe 961.2 del IAE, "doblaje, montaje de películas" desde su constitución en 1994.

- Durante los ejercicios 2010 y 2011, los socios de Nube Nueve S.L. eran D. Rubén, con el 60% de las participaciones que integran el capital social de la entidad, y su cónyuge D<sup>a</sup> Elisenda, titular del 40% restante, siendo ambos los administradores solidarios de la sociedad, que obtiene ingresos derivados de la actividad profesional de cada uno de los socios.

- El domicilio social y fiscal de la entidad se encuentra situado desde el año 1994 en la Plaza Luca de Tena nº 6 de Madrid, que coincide con el domicilio declarado como vivienda habitual por D. Rubén en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación.

De acuerdo con las manifestaciones del representante de la sociedad, ésta no era titular de ningún bien inmueble durante el periodo comprobado, desarrollando su actividad en la Plaza Luca de Tena nº 6, vivienda del Sr. Rubén que destina a la actividad de la entidad el 15% (despacho u oficina).

- En los ejercicios objeto de comprobación, la entidad Nube Nueve S.L. declaró unos importes netos de cifra de negocios de 186.998,90 (2010) y 226.394,71 euros (2011), los cuales están relacionados, en su mayor parte, con actividades artísticas y profesionales en las que la intervención de su socio mayoritario y administrador solidario D. Rubén constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente, mientras que una pequeña parte de la cifra de negocios se nutre de ingresos obtenidos por la sociedad por la intervención de su socia minoritaria D<sup>a</sup> Elisenda en el desarrollo de su actividad profesional de doblaje.

Así, durante los ejercicios de referencia, la sociedad Nube Nueve S.L. obtuvo ingresos por la intervención de don Rubén por importes de 163.373,68 (año 2010) y 223.380,00 euros (ejercicio 2011), por prestaciones de servicios cuyo contenido esencial era su intervención como doblador, intérprete, actor y cualquier actividad desarrollada para el mundo artístico. El resto deriva de ingresos obtenidos por doña Elisenda por su actividad profesional.

De las facturas emitidas por Nube Nueve S.L. a terceros se desprende que los servicios prestados por D. Rubén son de carácter personalísimo como artista y profesional, prestados exclusivamente por él.

En los ejercicios 2010 y 2011, la entidad Nube Nueve retribuyó a don Rubén con 67.500,00 euros y 59.449,99 euros, respectivamente, ingresos sobre las que practicó unas retenciones a cuenta del IRPF de 19.365,00 euros y 19.040,01 euros, en concepto de rendimientos del trabajo.

Además, se declaran como rendimiento del trabajo en especie las cuotas satisfechas por la entidad Nube Nueve S.L. correspondientes al régimen especial de autónomos en que se encuentra dado de alta don Rubén, así como el leasing de un vehículo, por unos importes totales (valoración retribución en especie + ingreso a cuenta) de 8.580,23 euros y 8.817,57 euros, respectivamente.

En la mayoría de los casos, en las facturas emitidas por Nube Nueve S.L. a sus clientes, se establece el contenido específico de los servicios prestados por dicha sociedad a terceros, guardando las retribuciones de dichos servicios relación directa con las cualidades de D. Rubén como artista y profesional, así como con su fama o popularidad.

No hay contratos que amparen las relaciones económicas con los clientes de la sociedad en los ejercicios objeto de comprobación. Solo se aportan las facturas emitidas por la entidad Nube Nueve, donde viene especificado el tipo de servicio prestado por dicha sociedad a sus clientes.

- En los ejercicios comprobados, la entidad Nube Nueve S.L. no disponía de empleados distintos del Sr. Rubén, excepción hecha de su mujer D<sup>a</sup> Elisenda (que genera ingresos en el desarrollo de su actividad profesional de doblaje perfectamente identificables dentro de la facturación de la sociedad) y su hija D<sup>a</sup> Alejandra, de manera

que esta actividad principal de la sociedad, que es la prestación de servicios artísticos y profesionales, no se podría realizar sin la intervención de D. Rubén.

- Respecto de los medios materiales, Nube Nueve S.L. no aportaba al ejercicio de la actividad empresarial activo material puesto que los únicos activos contabilizados consisten en tres automóviles (que utilizan D. Rubén, D<sup>a</sup> Elisenda y D<sup>a</sup> Alejandra), mientras que el resto de las dotaciones a la amortización del inmovilizado material declaradas en el IS de los periodos comprobados se corresponden con bienes de inversión de naturaleza mobiliaria, tales como equipos informáticos y mobiliario de despacho de un inmueble propiedad del administrador D. Rubén, que a juicio de la Inspección se consideran afectos a la actividad económica desarrollada en un 15% respecto a la totalidad de la finca, no teniendo ningún otro elemento contabilizado como activo de dicha sociedad.

No cabe entender que con dichos bienes, no afectos a la actividad en su totalidad, junto con los medios personales antes indicados, la sociedad pueda por sí sola prestar los servicios sin la participación de D. Rubén.

- En el curso de la inspección, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre la persona física D. Rubén y la entidad Nube Nueve S.L.

- En paralelo a estas actuaciones, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca del socio mayoritario don Rubén con respecto a los ejercicios 2010 y 2011 del IRPF.

- En relación con los gastos declarados por la entidad para determinar la base imponible del impuesto, la Inspección no ha admitido diversas partidas por tratarse de gastos no relacionados con la actividad: alquiler de una plaza de garaje destinada a necesidades privadas, gastos en restaurantes y hoteles no relacionados con la actividad o respecto de los que no se aporta justificación, así como otros gastos no justificados al no aportarse factura o documento sustitutivo, gastos todos ellos privados, particulares o familiares de D. Rubén.

El importe total de los gastos no deducibles asciende a 2.250,07 euros en el ejercicio 2010 y 4.444,51 euros en el ejercicio 2011.

- Para realizar la indicada valoración se ha seguido 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.

Se ha utilizado como comparable 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, y de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió para la obtención de dichos ingresos.

Así, el valor de mercado de la operación vinculada asciende a 87.701,40 euros en el ejercicio 2010 (163.373,68 euros de ingresos menos 75.672,28 euros de gastos deducibles) y a 155.017,44 euros en el ejercicio 2011 (223.380,00 euros de ingresos menos 68.362,56 euros de gastos deducibles).

La regularización que deriva de la valoración de la operación vinculada determina una disminución de la base imponible declarada por la sociedad, mientras que la regularización que trae causa de los gastos no admitidos como deducibles conlleva un aumento de dicha base imponible.

En consecuencia, el Inspector Coordinador dictó acuerdo el 16 de diciembre de 2015 por el que practicó liquidación provisional a la entidad Nube Nueve S.L. con una base imponible de -19.169,47 euros en el ejercicio 2010 y de - 47.803,34 euros en el ejercicio 2011, sin cuota a ingresar ni a devolver.

### Tercero.

La entidad actora solicita en el suplico de la demanda que se declare la nulidad de la resolución recurrida y se deje sin efecto la liquidación de la que trae causa.

Alega en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que la entidad Nube Nueve S.L. inició sus operaciones en octubre de 1994 y tiene como actividad principal el doblaje y montaje cinematográfico, contando con tres trabajadores en nómina, dos actores de doblaje, uno de los cuales, don Rubén realiza además funciones de dirección y gestión, y el otro, D<sup>a</sup> Elisenda, labores comerciales, así como una asesora, D<sup>a</sup> Alejandra, que realiza, entre otras, labores de asesoramiento de imagen y vestuario, promoción y gestión de los contratos que obtiene la sociedad. Los tres son miembros de una misma unidad familiar y sus retribuciones se fijan en función del nivel de actividad de cada uno, existiendo una retribución variable anual en función de los objetivos de facturación alcanzados.

Aduce que la entidad Nube Nueve no es una sociedad unipersonal y dispone de medios materiales distintos del Sr. Rubén, no siendo ni siquiera unipersonal el órgano de administración, por lo que, aun eliminando la persona del Sr. Rubén de los activos de la sociedad, ésta podría continuar desarrollando su objeto social con sus propios medios, sin necesidad de tener que acudir a terceros, siendo una cuestión distinta cuál de los actores está más solicitado o tiene un caché profesional superior al otro, de modo que el órgano inspector no debió valorar si la sociedad obtenía más ingresos por uno u otro de los dos socios en un periodo tan breve de dos años, siendo además un hecho notorio la diferencia salarial que existe entre actores y actrices.

Por otro lado, es la sociedad la que asume los riesgos, corre con los gastos y responde frente a terceros al firmar los contratos y contraer los compromisos. Y también la sociedad explota los derechos de imagen en virtud del acuerdo de cesión de derechos suscritos con don Rubén.

Expone además que las actuaciones realizadas por el Sr. Rubén le fueron imputadas y constan en sus declaraciones del IRPF.

Señala que la Inspección incurre en contradicción al declarar que los ingresos son de la persona física y que, sin embargo, los gastos son de la sociedad, a pesar de lo cual no admite como deducible el salario de D<sup>a</sup> Elisenda como directora comercial, deducción que sí fue aceptada en la comprobación referida a los ejercicios 2007-2009.

Añade que lo que hace realmente la Inspección es simular que la sociedad no ha existido, trasladando todos los ingresos y algunos gastos a una única persona física, para lo cual tendría que haber utilizado los mecanismos previstos en la Ley General Tributaria para declarar la existencia de simulación, pero esto no podía hacerlo por ser lícita la interposición de sociedades por las personas físicas.

Por último, sobre la deducibilidad de los gastos, afirma que ha de partirse de que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración- liquidación y contabilización, de modo que debe ser la Inspección la que pruebe que los gastos son ajenos a la actividad, por lo que cualquier incertidumbre sobre esto debe perjudicar a la propia Inspección, que asume la carga de la prueba, sin que pueda implicar una inversión de la carga de la prueba no prevista legalmente.

#### **Cuarto.**

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora con argumentos similares a los expuestos en la resolución recurrida.

#### **Quinto.**

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del presente recurso, la cuestión debatida se centra en determinar si se ajusta o no a Derecho la actuación de la Inspección de los Tributos al valorar a precios de mercado las operaciones vinculadas realizadas entre la entidad actora y su socio mayoritario y administrador solidario don Rubén.

Con respecto a la valoración de las operaciones vinculadas, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, aplicable a los ejercicios que ahora nos ocupan, establece:

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

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan 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 que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa 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.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- (...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derechos y a los de hecho.

(...)

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno 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.  
(...)"

Pues bien, es evidente la existencia de vinculación entre la sociedad Nube Nueve S.L. y D. Rubén por ser éste socio mayoritario (60% del capital) y administrador solidario de aquella. Por ello, las operaciones vinculadas realizadas entre la 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.

## Sexto.

Sentado lo anterior, la cuestión aquí debatida ya ha sido analizada y resuelta por esta Sección en la sentencia de fecha 11 de noviembre de 2021 (ponente D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías), que puso fin al recurso nº 1760/2019, interpuesto por D. Rubén frente a la liquidación practicada por la Inspección en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 y 2011.

Por ello, los principios de unidad de doctrina, seguridad jurídica e igualdad exigen reiterar ahora los argumentos expuestos en dicha sentencia, en concreto en sus fundamentos jurídicos sexto, séptimo y octavo, que dicen lo siguiente:

"SEXTO.- Teniendo a la vista los preceptos transcritos, las comprobaciones realizadas por la Inspección, el resultado de las estas últimas y las pretensiones de la parte actora, en primer lugar se trata de determinar si la sociedad vinculada Nube Nueve SL, por concurrir el supuesto de vinculación con el recurrente del artículo 16.3. del TRLIS, tenía medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados a sus clientes y prestados por su socio profesional para poder aplicar la presunción de que el valor convenido coincidía con el valor normal de mercado, pues la Inspección precisamente cuestiona el cumplimiento de este requisito en los ejercicios 2010 y 2011.

Pues bien, la Inspección comprobó que la sociedad Nube Nueve SL, que se constituyó mediante escritura pública de 13/10/1994, estaba integrada por el recurrente y por su esposa Doña Elisenda, como titulares respectivos del 60% y del 40% del capital social, que a su vez se encontraban casados entre si y eran administradores solidarios de dicha sociedad.

Nube Nueve SL, que se encontraba dada de alta en epígrafe 961.2 del IAE de doblaje y montaje de películas, facturó a sus clientes servicios que, por su naturaleza solo podían ser prestados por su socio, pues este era la razón de la contratación que se hizo en consideración a sus cualidades personales y profesionales, así como a su fama y popularidad, como actor de doblaje e intérprete y también por el desempeño de otras actividades para el mundo artístico y de la producción. Se trataba de servicios que se pueden calificar de personalísimos y que consistían en la participación y colaboración en programas y series de TV, en actuaciones y representaciones teatrales, colaboraciones de doblaje, spots, campañas publicitarias, locuciones, ajuste y dirección.

Esta sociedad contaba como medios materiales con tres vehículos, uno en propiedad y los otros dos en régimen de arrendamiento financiero y de un inmueble en el que tenía su domicilio fiscal, que coincidía con la vivienda habitual de sus dos socios sita en PLAZA000 número NUM003 de Madrid.

Nube Nueve SL en los años 2007 a 2009 pagó rendimientos de trabajo a la esposa y socia a la que ya se ha hecho mención y a la hija de ambos Doña Elisenda, con las que tenía suscritos sendos contratos de trabajo con categorías respectivas de director comercial y asesor de imagen, sin embargo los servicios facturados por la sociedad fueron en su mayoría prestados por el recurrente que figuraba en las facturas como su prestador y el volumen de facturación por servicios de doblaje realizados por Doña Elisenda fue nimio y en la mayoría de las facturas de los clientes quien figura como prestador de los servicios era Don Rubén.

No se ha justificado si el personal tenía cualificación y aptitud suficiente para el desempeño de las labores de doblaje e interpretación y producción, solo existe mera apariencia en cuanto al personal de que dispone para prestar los servicios. No queda en absoluto justificado que la sociedad tuviera estructura suficiente para prestar tales servicios y no disponía del personal necesario para su prestación sin acudir a la contratación con terceros o sin servirse de su socio mayoritario.

Por ello sin negar que la sociedad tuviese alguna infraestructura de personal, esta no es suficiente para poder prestar por si sola sin la participación del Sr. Rubén los servicios que Nube Nueve SL contrató con terceros, pues en definitiva se trata de servicios personalísimos solo susceptibles de ser prestados por dicha persona física y

que la sociedad nunca podría prestar prescindiendo de este último. En efecto, se enfatiza sobre la imprescindible intervención de este señor que se convierte en la razón principal del servicio que se contrata.

Por lo que en definitiva Nube Nueve SL no añade nada a los servicios artísticos prestados por su socio mayoritario, puesto que no se acredita el desarrollo de actividad alguna en el sentido que se establece por el artículo 27 de la citada Ley 35/2006, de ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, al margen de los servicios que presta el contribuyente y no se cumple el requisito de contar con medios materiales y humanos adecuados para prestar los servicios que facturó en los periodos objeto de comprobación y no puede aplicarse la presunción de que el valor asignado por las partes a la operación vinculada fuera el valor de mercado entre independientes en libre concurrencia.

Por otra parte, el hecho de que el recurrente declarase los rendimientos de trabajo percibidos de Nube Nueve SL en sus autoliquidaciones de IRPF de los ejercicios fiscales comprobados no impedía que la Inspección comprobase el valor normal de mercado entre independientes en libre concurrencia de la operación vinculada en uso de la facultad que le concedía el artículo 16.1.2º del TRLIS y, una vez que determinó que esta era muy superior a tales rendimientos, le imputase por la diferencia los ingresos originados por los servicios personalísimos prestados por él.

Mantiene el recurrente también que al admitir la Inspección la deducibilidad de aquellos gastos relacionados con la actividad venía a reconocer que la sociedad llevó a cabo dicha actividad, sin embargo se trata de gastos deducibles relacionados con la actividad, pero la actividad consistía en los servicios personalísimos del socio que solo él podía prestar y que fue quien los prestó.

#### Séptimo.

La Inspección tras rechazar correctamente que la sociedad tuviera suficiente infraestructura de personal y material para prestar los servicios contratados con terceros y que añadiera valor alguno al servicio de carácter personalísimo prestado por el socio, para valorar la operación vinculada se sirvió de los mismos datos y magnitudes económicas con los que la citada sociedad había facturado a terceros esos servicios, como manifestación del método de precio libre comparable que se recoge en el artículo 16.4.1º.a) del TRLIS y resultaba adecuado e idóneo, pues en efecto la sociedad no añadía valor personal o material alguno al servicio que prestaba el socio mayoritario y desde la perspectiva del tercero lo que este buscaba era que el servicio fuera prestado por el profesional concreto y le era indiferente que fuera la persona física o la sociedad quienes contratasen.

Además la Inspección ha tenido en cuenta las características del servicio, la función asumida por el socio profesional prestador de los servicios los términos contractuales y las características del mercado.

La alegación del recurrente de que en la valoración no se tuvo en cuenta el beneficio empresarial no puede ser atendida porque implica el desarrollo de una actividad empresarial real y como se ha reiterado la sociedad no aportó ningún medio material ni personal que añadiese valor a la actuación personal del socio, pero es que además hay que presumir que en la facturación a los clientes de los servicios prestados por el socio este se tendría en cuenta.

Aun siendo legítima la constitución de sociedades profesionales no lo es su creación para eludir parte de la carga fiscal al no valorar o valorar muy por debajo del valor de mercado entre independientes los servicios prestados por el socio persona física y mediante de la deducción de gastos improcedentes en sede de la sociedad.

#### Octavo.

El recurrente considera de modo general que todos los gastos deducidos por la sociedad son deducibles para determinar el valor de la operación vinculada y que deben tenerse en consideración los principios de buena fe y confianza legítima.

En materia de gastos en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre

Sociedades y de acuerdo con los artículos 10, 14 y 19 del TRLIS y la jurisprudencia, para que un gasto sea deducible es necesario que se facture, que se contabilice, que se acredite la realidad del mismo y su pago, su correcta imputación temporal y su correlación en relación con los ingresos.

En este caso la Inspección no ha admitido correctamente una serie de gastos bien porque se trataba de gastos particulares, bien porque no se había acreditado su relación con la actividad o bien porque se trataba de tickets sin destinatario o para la adquisición de bienes y servicios ajenos a la actividad.

Por otra parte, con independencia de lo que hiciera la Inspección en la regularización del IRPF de los ejercicios 2007 a 2009 en relación a la operación vinculada puesta de manifiesto en esas actuaciones, resulta correcta la no admisión de los gastos ni de los rendimientos que correspondían a la actividad profesional de doblaje llevada a cabo por la otra socia de Nube Nueve SL en el seno de esta sociedad, puesto que se trataba de la determinación del valor de mercado entre independientes de la operación vinculada del recurrente con dicha sociedad, a la que aquella resultaba ajena.

A continuación lo vemos con más detalle:

En 2010:

En el Mayor figuran varias cuentas en las que registraron:

-De la cuenta 6210000 arrendamientos y en relación a estos se han aportado recibos correspondientes a gastos relativos a tres plazas de garaje en régimen de alquiler de enero a julio, y cuatro plazas de agosto a diciembre, utilizadas por los socios y la hija de ambos. En ellas figuraba como arrendadora D<sup>a</sup>. Santiago y como arrendatario la sociedad Nube Nueve y de manera correcta se ha aceptado solo la deducibilidad de los gastos correspondientes a una de ellas ya que de los tres vehículos titularidad de Nube Nueve, SL se entiende afecto a la actividad de la misma uno de ellos y no ha admitido a efectos de la determinación del valor de mercado dentro de la operación vinculada el gasto correspondiente a las restantes plazas.

-De la cuenta 6220000 reparaciones y conservación solo se ha aceptado la deducibilidad del 15% de los gastos correspondientes a un contrato de seguridad privada, en proporción al grado de afectación a la actividad del inmueble sito en la PLAZA000 nº NUM003 que es el 15%.

-De la cuenta 6250000 primas de seguro solo se han admitido las primas satisfechas correspondientes al seguro de un móvil y al del vehículo que se entiende afecto a la actividad de la empresa (BMW 118d Matrícula: ....QRW) por importe de 1.141,51 euros y no se han admitido para determinar el valor de mercado dentro de la operación vinculada del recurrente con su sociedad, los referentes a otros dos vehículos cuya afectación con carácter exclusivo a la actividad de la entidad no ha sido acreditada por el sujeto pasivo, por importe de 1.941,8 euros.

-De la cuenta 6250001 primas de seguros solo se han admitido las primas satisfechas correspondientes a un seguro de salud contratado con la entidad médica ADESLAS cuyos beneficiarios son el recurrente y su hija sin que se haya admitido para determinar el valor de mercado dentro de la operación vinculada del primero con la sociedad Nube Nueve SL las correspondientes a la socia y esposa del actor a la que es ajena

-De la cuenta 6290000 otros servicios, no se ha admitido el importe de 1.476,97 euros por tratarse de gastos no relacionados con el desarrollo de la actividad del recurrente, tales como tiques de restaurantes, complementos, etc. y en relación a los tiques no puede admitirse su deducibilidad puesto que se desconoce a quien corresponde el gasto y no puede vincularse con la actividad del obligado tributario.

-De cuenta 6290003 desplazamientos, no se ha admitido el importe de 44,45 euros por tratarse de gastos no relacionados con el desarrollo de la actividad llevado a cabo por el obligado tributario.

-De la cuenta 6310000 otros tributos, se han admitido los pagos a la Cámara de Comercio así como el pago correspondiente al Impuesto de Circulación del vehículo que se entiende afecto a la actividad de la empresa (BMW 118d Matrícula: ....QRW) y no se admiten en la determinación del valor de mercado de la operación vinculada los pagos del Impuesto de Circulación correspondiente a los otros dos vehículos de turismo cuya afectación exclusiva no ha sido acreditada.

-De la cuenta 640000 sueldos y salarios solo se han admitido los gastos por los salarios satisfechos a Dña. Alejandra puesto que según se ha señalado en el contrato suscrito entre el obligado y esta última está a disposición de Don Rubén y correctamente no se admiten a efectos de determinar el valor de mercado dentro de la operación vinculada los gastos por los salarios satisfechos a la esposa del recurrente, socia profesional y administradora solidaria, porque generó ingresos por su actividad profesional de doblaje de modo independiente del recurrente y en coherencia tampoco se han tenido en cuenta las retribuciones satisfechas por NUBE NUEVE a dicha señora, atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos.

-De la cuenta 640000 otros gastos sociales se han admitido los gastos por las retribuciones en especie satisfechas a Dña. Alejandra puesto que según el contrato suscrito está a disposición del obligado tributario y no se admiten los gastos por las retribuciones satisfechas a Dña. Elisenda por las razones ya expresadas.

-De la cuenta 6810001 amortización, no se ha admitido el importe de 6.124,90 euros por corresponder a la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien de un contrato de leasing suscrito por Nube Nueve, SL, correspondiente a los vehículos cuya afectación exclusiva a la actividad desarrollada por el recurrente no ha quedado acreditada, Chrisler Neon, matrícula ....DQK y Chisler Crossfire 3.2V, matrícula ....XFF.

En 2011 la Inspección acepta y rechaza los gastos equivalentes de las cuentas 6210000 arrendamientos, 6220000 reparaciones y conservación, incluyendo los gastos de reparación del vehículo turismo marca BMW, 6250000 primas de seguros 6250001 primas de seguros, 6290000 otros servicios, 6310000 otros tributos, 640000 sueldos y salarios, 640000 otros gastos sociales y 6810001 amortización."

## Séptimo.

Los argumentos transcritos son aplicables al presente caso por concurrir las mismas circunstancias que en el recurso nº 1760/2019.

Debe añadirse, frente a lo invocado en la demanda, que los argumentos antes expuestos ponen de relieve que no estamos ante un caso de simulación, sino ante la incorrecta valoración de una operación vinculada por las



partes que intervienen en ella, lo que exige que se valore la misma por su valor normal de mercado, conforme al art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la parte actora no discute en este procedimiento ninguno de los concretos gastos cuya deducción ha sido rechazada por la Inspección, sino que afirma que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad porque incumbe a la Inspección acreditar que los gastos son ajenos a dicha actividad.

La anterior argumentación no puede ser acogida. En efecto, esta Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el sujeto pasivo la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia 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".

Así las cosas, la decisión de la Inspección de rechazar la deducción de diversos gastos (antes detallados) está plenamente justificada por ser patente la falta de conexión de dichos gastos con las operaciones objeto de valoración.

La admisión del carácter deducible de determinados gastos en los que incurrió la sociedad recurrente no significa que tuviera una estructura organizativa para desarrollar una actividad que en realidad efectuaba únicamente y de forma personal don Rubén, pues la Inspección ha justificado que dicha entidad no añadía ningún valor a la actividad realizada por esa persona física ni contribuía a su realización.

Además, no es contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, afirmar que la sociedad Nube Nueve S.L. no añadía valor alguno a las prestaciones que realizaba su socio. Así, puesto que la sociedad era el vehículo utilizado para que el socio prestase sus servicios, es claro que los gastos realizados para obtener los rendimientos tienen que ser deducidos, ya que de lo contrario se imputarían a la persona física unos ingresos superiores a los realmente obtenidos.

En cuanto a la petición de que se deduzcan los rendimientos satisfechos a D<sup>a</sup> Elisenda, las pruebas obrantes en el expediente desvinculan la actividad de doblaje realizada por la Sra. Alejandra de las actividades desarrolladas por el Sr. Rubén, siendo estas últimas las únicas que dan lugar a la valoración que aquí nos ocupa, de modo que las retribuciones abonadas por la entidad actora a la Sra. Elisenda no pueden deducirse para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas llevadas a cabo entre dicha entidad y el Sr. Rubén.

En consecuencia, corresponden al Sr. Rubén los ingresos percibidos por la sociedad recurrente 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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que conlleva la correlativa disminución de la base imponible declarada por la sociedad en los ejercicios objeto de comprobación.

Procede, por lo expuesto, la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho.

## **Octavo.**

De acuerdo con lo establecido 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 mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, con independencia de las costas que se hayan podido imponer a las partes 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 NUBE NUEVE, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de julio de 2019, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación referido al Impuesto sobre

Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta 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 2610-0000-93-1763-19 (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 2610-0000-93-1763-19 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.