

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085829

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 82/2022, de 16 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 114/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Medios materiales y humanos. Considera la Sala que no estamos ante una estructura empresarial completa con medios humanos y materiales suficientes en el que el socio/administrador es uno más que presta servicios profesionales y está retribuido como el resto de personal que hace sus mismas o parecidas funciones, sino ante una estructura societaria que en ningún caso puede funcionar sin la presencia del socio/administrador, siendo éste el que determina la necesidad o no de colaboración de terceros. La Inspección calcula el valor de mercado de la operación vinculada aplicando el método del precio libre comparable, que es ajustado a derecho y no queda enervado por el extenso contenido del documento sobre precios de transferencia aportado por la parte actora, que únicamente tiene en cuenta la retribución de las funciones de administrador del socio. Ahora bien, el cargo es gratuito salvo que se estipule lo contrario en los Estatutos de la sociedad en los que se estipula que "la Junta General podrá acordar que el cargo de administrador sea retribuido, así como la forma y cuantía de la retribución", sin que se haya aportado documento alguno al respecto. *Ajuste secundario.* La anulación del artículo 21.bis.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no impide el ajuste secundario realizado por la Inspección, esto es, dado que 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 del socio tiene la consideración de renta a integrar en su base imponible, para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente. [Vid., STS, de 25 de marzo de 2021, recurso nº 3567/2019 (NFJ081578)]. Como ha establecido el Tribunal Supremo, cuando se llevan a cabo operaciones vinculadas que no se valoran por su precio de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por dicho valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Cuando la participación del socio es inferior al 100%, como ocurre en el supuesto de autos, procede fragmentar dicho desplazamiento patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto dicho exceso beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad, ello con independencia de que se trate de socios unidos en matrimonio con régimen económico de gananciales. La calificación fiscal sería la de una donación y se trata como liberalidad, es decir, ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. No se aprecia tampoco un caso de doble imposición, pues la renta gravada en el IRPF de la persona física no es la misma que la que es objeto del Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica. La operación vinculada comprobada por la Administración Tributaria ha puesto de manifiesto unas rentas obtenidas por el socio que no habían sido declaradas en el IRPF y también el flujo de renta favorable a la sociedad que hace precisa su calificación y está sujeta al Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica, de modo que no se está gravando dos veces la misma renta. La parte actora también insta la nulidad del ajuste secundario alegando que, como los dos socios de la entidad son cónyuges casados en régimen de gananciales, no es posible imputar el desplazamiento patrimonial a un solo socio. La Sala desestima su tesis al afirmar que se obvia convenientemente que la sociedad es una entidad con personalidad jurídica propia que nada tiene que ver con la situación de gananciales del matrimonio entre sus dos socios que, por el contrario, tienen claramente definida su intervención en la sociedad a través de las correspondientes participaciones. El socio de la entidad no es la sociedad conyugal, sino cada uno de sus integrantes en proporción a sus respectivas participaciones, ello sin perjuicio de la situación económica de los cónyuges.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14, 16 y 133.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 105 y 106.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.11.
RD de 3 de febrero de 1881 (LEC), art. 355.2.
Código Civil, arts. 1.227, 1.344 y 1.360.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.4.
RD 1777/2004 (Rgto IS), arts. 16 y 21.bis.2.
RD 634/2015 (Rgto IS), art. 20.

PONENTE:

Doña Ana Rufz Rey.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Don ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0001749

Procedimiento Ordinario 114/2020

Demandante: TUTMAN FISCALIA S.L.U.

PROCURADOR D. RAMON DE LA VEGA PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 82/22

RECURSO NÚM.: 114/2020

PROCURADOR D. RAMON DE LA VEGA PEÑA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a dieciséis de febrero de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 114/2020, interpuesto por la entidad TUTMAN FISCALIA S.L.U., representada por el Procurador D. RAMON DE LA VEGA PEÑA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de noviembre de 2019, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2013, contra el acuerdo de liquidación provisional, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba y practicada la misma, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 15/02/2022, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Ana Rufz Rey.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto la resolución adoptada en fecha 27 de noviembre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEARM), por la que se solventan las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante los que se practica, a la entidad aquí recurrente, respectivamente, la liquidación derivada del acta de disconformidad con número de referencia NUM002, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, por importe total a devolver de 121.798,63 euros (101.952,71 euros de cuota y 19.845,92 euros de intereses de demora), que se limita a la valoración de la operación vinculada entre la mercantil y su administrador único y socio, y la liquidación provisional derivada del acta de disconformidad con número de referencia NUM002, por el mismo concepto impositivo y con resultado total a ingresar de 45.783,31 euros (38.726,97 euros de cuota - 16.502,84 euros en 2011, 12.583,33 euros en el ejercicio 2012 y 9.640,80 euros en el 2013 - y 7.056,34 euros de intereses de demora), en la que se recoge toda la regularización practicada.

La cuantía del pleito fue fijada en 167.581,94 euros mediante decreto, no recurrido, de fecha 30 de noviembre de 2020.

Las actuaciones traen causa del procedimiento de comprobación e investigación de carácter general incoado por la Dependencia Regional de Inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, el Impuesto sobre el Valor Añadido, 1T/2011 a 4T/2013 y Retenciones/Ingresos a cuenta de Rendimientos del trabajo profesional, ejercicios 2011, 2012 y 2013, mediante comunicación notificada al obligado tributario en fecha 04/02/2016, que finaliza con la regularización tributaria practicada mediante las reseñadas actas de disconformidad, en concreto con motivo de la ponderación, a valor de mercado, de las operaciones vinculadas

relativas a los servicios prestados a Tutman Fiscalía, S.L., por D. Teofilo, socio y administrador único de dicha entidad. Además, se descarta el carácter deducible de ciertos gastos porque no cumplen con los requisitos legalmente exigidos al respecto.

Paralelamente, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación en relación con D. Teofilo por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Segundo.

En primer término, a fin de facilitar la comprensión de la cuestión litigiosa, ponemos de relieve los siguientes hechos relevantes que resultan acreditados en las actuaciones:

- Tutman Fiscalía, S.L., se constituye el 12 de diciembre de 2008. Su objeto social es: el asesoramiento integral y estratégico a personas físicas y jurídicas tanto españolas como extranjeras, y cualquiera que fuese su forma de personificación, en materias vinculadas al desarrollo del objeto social propio de las mismas, así como la realización de las operaciones patrimoniales que fuesen necesarias o convenientes para la obtención y más eficiente gestión de los recursos destinados al cumplimiento de sus fines como la suscripción de acciones o participaciones sociales, la constitución de créditos y préstamos, la adquisición de bienes inmuebles, y la constitución de hipotecas o prendas u otro instrumento jurídico o financiero conveniente.

Está dada de alta en el epígrafe del IAE 849.9, "Otros Servicios Independientes" desde el 17/12/2008 hasta el 04/12/2015, en que presenta el modelo 036 declarando la baja de la actividad desde esa fecha y pasando a ser una entidad inactiva.

- Los socios de la entidad son: D. Teofilo, quien ostenta un 50% de las participaciones que integran el capital social y, además, es su administrador único, y su esposa, D^a. Rita, quien ostenta el 50% restante.

- El domicilio social y fiscal de la entidad está ubicado en la CALLE000 NUM003, Madrid, hasta el 30 de noviembre de 2012 y, a partir de entonces, en la calle Velázquez 28. El primer inmueble coincide con el domicilio declarado como vivienda habitual por D. Teofilo en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación.

- La mercantil declara los siguientes ingresos de explotación: 340.400 euros en el ejercicio 2011, 522.875 en 2012 y 426.700 en 2013.

- Tutman Fiscalía S.L. satisface al Sr. de Teofilo las cantidades de 20.000 euros, 40.000 euros y 143.000 euros en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, respectivamente, en concepto de retribuciones por los servicios profesionales prestados.

- El principal cliente de la entidad es Equipo Económico, S.L., de la que también es socio D. Teofilo con una participación de un 5,67%.

- En cuanto a los medios personales, además del reseñado socio, durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013 la entidad cuenta con una empleada que desempeña funciones de auxiliar administrativa (D^a. Adoracion) a la que abona unos rendimientos anuales de 11.022,02 euros, 10.888,12 euros y 11.988,12 euros, respectivamente. Además, desde el 03/10/2013 tiene como empleada a D^a. Alicia, a quien le abona una retribución de 5.450 euros.

- Respecto a los medios materiales, desde su creación en 2008 hasta el mes de octubre de 2010, la sociedad no tiene ningún inmovilizado, ni siquiera ordenadores, impresoras, etc. En octubre de 2010 adquiere mobiliario y un vehículo; en 2011 compra más mobiliario (sin identificar) y una lámpara; en 2012 no realiza ninguna inversión y en 2013 adquiere otro vehículo.

Tercero.

En lo que hace a la normativa aplicable, hemos de traer a colación el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), cuyo artículo 16 regula las operaciones vinculadas en los siguientes términos:

" 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.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

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.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.(...)"
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
(...)

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 derecho 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.
(...)"

Por su parte, el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, estipula:

" 6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto , el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto , más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

- 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 sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

- 2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad 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 dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

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."

Cuarto.

La normativa expuesta evidencia la vinculación entre Tutman Fiscalia, S.L. y su socio y administrador ex artículo 16.3.a), b) y c) del TRLIS, la cual es admitida pacíficamente, si bien se argumenta que las operaciones vinculadas se han valorado según mercado, que la entidad dispone de medios materiales y personales y que el método de valoración empleado por la Inspección no es correcto porque el comparable utilizado está vinculado con el socio.

La Inspección valora la operación vinculada mediante la aplicación del método del precio de mercado del bien o servicio de que se trata o de otros de características similares, efectuando las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación, lo que es ajustado a derecho.

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 realizadas entre empresas independientes. Con base en este principio, se acude a un comparable interno que satisface las condiciones exigibles al respecto en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre Tutman Fiscalia, S.L. y los terceros (Equipo Económico, S.L.) de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por el socio y administrador. La valoración ha sido realizada en sede de la sociedad, pues es donde se localizan las dos operaciones objeto de contraste. Se han efectuado las correcciones necesarias, esto es, los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado con los gastos en los que incurrió para su obtención.

Contrariamente a lo postulado por la parte actora, Tutman Fiscalia, S.L. y Equipo Económico, S.L. no son entidades vinculadas, pues aunque el Sr. Teofilo es socio de ambas entidades, su participación en Equipo Económico, S.L. es tan solo de un 5,67% y, por tanto, inferior al 25% exigido por el artículo 16.3.i) del TRLIS para ostentar tal condición, pues dispone: "Son entidades vinculadas dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios."

Tampoco el hecho de que D. Teofilo sea administrador de Tutman Fiscalia, S.L. y forme parte del Consejo de Administración de Equipo Económico, S.L. configura un supuesto de entidades vinculadas.

Por lo demás, lo que se compara es el precio de la operación entre personas o entidades vinculadas con el de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre entidades independientes, por lo que la vinculación de D. Teofilo con ambas entidades en virtud de lo dispuesto en el artículo 16.3.a) del TRLIS no tiene la incidencia que sostiene la parte actora, ya que el comparable utilizado es Tutman Fiscalia - Equipo Económico.

Quinto.

En el escrito de demanda se insiste en que Tutman Fiscalia, S.L., dispone de medios materiales y personales para prestar sus servicios con independencia de su socio y administrador.

Como se ha avanzado, durante los ejercicios inspeccionados la entidad cuenta con una auxiliar administrativa, D^a. Adoracion.

Ahora bien, también consta que el socio y administrador único la había contratado el 22 de enero de 2008 como empleada de hogar, con alta en el régimen especial de la Seguridad Social de Empleados de Hogar (trabajadores fijos) hasta el 30/07/2008. Como indicó el mismo domicilio habitual que aquél, era una empleada de hogar interna. En todo caso, la Sra. Adoracion mantiene dicho domicilio hasta el 1 de octubre de 2013.

A la vista de estos datos, la Inspección emitió un requerimiento de información a D^a. Adoracion en relación con las funciones que desempeñaba para Tutman Fiscalia, S.L. No compareció, remitiendo un escrito que coincide con el aportado en el requerimiento realizado en 2014 en el marco de una inspección anterior y, de hecho, se remite a dicha contestación en la que se incluía un acta notarial, de fecha 5 de febrero de 2014, en la que manifiesta que "nunca ha prestado, ni para la entidad TUTMAN FISCALIA, S.L., ni para Don Teofilo, servicios diferentes de los derivados de su cargo de auxiliar administrativo."

Es evidente que dicha afirmación que, además, no ha sido reiterada ante la Inspección ni ante esta Sala, no se ajusta a la realidad pues los precitados datos oficiales evidencian que desempeñó labores retribuidas como empleada de hogar residente en la vivienda del Sr. Teofilo.

Por tanto, en realidad nada consta sobre las funciones por ella desempeñadas para Tutman Fiscalia, S.L. que, en su caso, serían meramente auxiliares como administrativa.

En cuanto a D^a. Alicia, identificada como "analista contratada entre los años 2011 y 2013", es lo cierto que sólo ha trabajado para la sociedad desde el 3 de octubre de 2013, realizando, por tanto, labores de escasa entidad.

Respecto a los colaboradores externos, en el documento aportado por el obligado tributario, incorporado como anexo a la diligencia número 6, se hace constar lo siguiente:

"El cliente de los referidos servicios que presta el conjunto de colaboradores es TUTMAN FISCALIA, S.L., siendo ésta quien los coordina, integra y complementa mediante los medios humanos y materiales propios de la sociedad, con el valor añadido internamente.

Estos servicios, que suelen tener alcance parcial en su alcance, no constituyen para TUTMAN FISCALIA, S.L. un producto final, sino un input para la generación de sus outputs, que puede ser utilizado para diversas prestaciones de servicios y de asesoramiento. No se conoce por tanto con exactitud los destinatarios finales de EQUIPO ECONÓMICO, principal receptor de los servicios prestados por TUTMAN FISCALIA, S.L."

Lo anterior supone que las colaboraciones externas carecen de la entidad necesaria para que Tutman Fiscalia S.L. pueda prestar y facturar sus servicios a terceros, pues requieren de una transformación esencial para obtener el producto o servicio final. Dado que, tal como se ha expuesto, la única persona en la sociedad capacitada para desempeñar estas funciones es el socio y administrador único, es incuestionable que su participación es esencial para la prestación de los servicios de la entidad y es quien realmente aporta valor añadido a los mismos pues, de hecho, el cliente final, Equipo Económico, S.L., abona por ellos hasta 17 veces más de lo facturado por los colaboradores externos, lo que carecería de toda lógica si se tratara exactamente del mismo producto y Tutman Fiscalia S.L. sólo actuase como intermediaria. Es más, estas subcontrataciones supusieron únicamente un 23% de la facturación de 2011, un 6,7 % en 2012 y un 5,42 % en 2013.

Por último, los escasos elementos materiales con los que cuenta la entidad (no consta la existencia de ordenadores ni tampoco de servicios de telefonía e internet) no le permitirían prestar sus servicios sin la participación esencial del socio y administrador único.

No se cuestiona la validez del negocio constitutivo de la entidad Tutman Fiscalia S.L. ni la legitimidad de que su socio y administrador único preste sus servicios profesionales a terceros a través de esta sociedad y no directamente, percibiendo las correspondientes retribuciones. Ahora bien, el socio es el único cualificado para desarrollar los servicios profesionales que la sociedad factura a terceros pues una empleada desempeña labores meramente auxiliares y otra sólo ha estado tres meses; de otro lado, los terceros subcontratados para labores de colaboración han de tenerse en cuenta para valorar la operación vinculada pero, por lo expuesto anteriormente, su aportación es insuficiente para estimar que la actividad principal de la sociedad podría realizarse sin la intervención de su socio y administrador único. En consecuencia, la entidad no aporta ningún valor añadido relevante a la actividad económica realizada por el socio/administrador y la intervención de éste es esencial, de manera que sin su participación no podrían haberse concertado los acuerdos de negocio con terceros que han generado los consiguientes ingresos, lo que nos conduce a la problemática de las denominadas operaciones vinculadas.

En suma, no estamos ante una estructura empresarial completa con medios humanos y materiales suficientes en el que el socio/administrador es uno más que presta servicios profesionales y está retribuido como el resto de personal que hace sus mismas o parecidas funciones, sino ante una estructura societaria que en ningún caso puede funcionar sin la presencia del socio/administrador, siendo éste el que determina la necesidad o no de colaboración de terceros.

Como se ha reseñado, la Inspección calcula el valor de mercado de la operación vinculada aplicando el método del precio libre comparable, que es ajustado a derecho y no queda enervado por el extenso contenido del documento sobre precios de transferencia aportado por la parte actora que únicamente tiene en cuenta la retribución de las funciones de administrador del socio. Ahora bien, el cargo es gratuito salvo que se estipule lo contrario en los Estatutos de la sociedad en los que se estipula que "La Junta General podrá acordar que el cargo de administrador sea retribuido, así como la forma y cuantía de la retribución", sin que se haya aportado documento alguno al respecto.

Sexto.

La normativa sobre operaciones vinculadas regula dos ajustes distintos a efectuar cuando el valor convenido entre las partes no se ajusta al valor de mercado de la operación vinculada: de un lado, el ajuste primario y bilateral o corrección del valor acordado por las partes, mediante el que se trata de evitar la menor tributación y que supone, cuando el valor convenido es inferior al de mercado, el aumento de la base imponible del socio y el correlativo reconocimiento del gasto en la sociedad; de otro lado, el ajuste secundario, cuya finalidad es restituir el desplazamiento patrimonial producido por no haberse aplicado el valor de mercado, calificando adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre el socio y la sociedad. Ambos ajustes son obligatorios y necesarios para restablecer la situación que se hubiera producido entre partes independientes y en condiciones de plena competencia.

En el supuesto que nos ocupa, la entidad ha recibido unos servicios de su socio a un precio inferior a su valor de mercado, el cual queda fijado por la Inspección en los siguientes términos: 245.107,94 euros, 472.300,32 euros y 369.892,91 euros en los años 2011, 2012 y 2013, respectivamente, frente a la retribución abonada al socio por dichos servicios, que fue de 100.000 euros, 150.000 euros y 143.000 euros, lo que supone una diferencia de 145.107,94 euros, 322.300,32 euros y 226.892,91 euros.

La Inspección tiene en cuenta, como valor convenido de la operación vinculada, el declarado por el socio en las complementarias de 2011 y 2012, corrigiendo en el acuerdo de liquidación los consiguientes errores aritméticos apreciados en el acta en beneficio del contribuyente.

Por tanto, al evaluar la operación a valor de mercado, se incrementa la renta que corresponde al socio por los servicios prestados a la sociedad (en el importe de la diferencia entre el valor de mercado y el valor pactado) y, al mismo tiempo, se incrementa el importe de los gastos de la sociedad derivados de los servicios profesionales prestados por el socio. Todo ello debido a que la retribución de Tutman Fiscalia, S.L. a D. Teofilo es un gasto relacionado con la obtención de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Además, 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, esto es, la sociedad cuenta con fondos propios superiores a los que tendría de haberse valorado la operación según mercado, lo que requiere el ajuste secundario que la Inspección realiza aplicando el artículo 16.8 del TRLIS, según el cual:

" 8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal 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, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad."

En este sentido, la Inspección concluye que el tratamiento fiscal (ajuste secundario) que procede dar al desplazamiento patrimonial habido entre el socio y la sociedad es el siguiente:

- La parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido que se corresponda con el porcentaje de participación del socio en la sociedad tiene 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, ello por cuanto la sociedad tiene en su patrimonio fondos o activos que de haberse valorado la operación a valor de mercado deberían de estar en poder del socio.

Es lo cierto que esta conclusión viene avalada por lo dispuesto en el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Esto no obstante, no es la normativa vigente en la fecha de autos.

El artículo 16.8 del TRLIS no contiene ninguna previsión para la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, sino que era el artículo 21.bis.2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades el que establecía dicha regulación en los siguientes términos:

"a) (..) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los 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 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."

Tal como argumenta la parte actora, dicho artículo 21.bis.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades fue anulado en parte por la STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 27 de mayo de 2014 (recurso de casación 8/2009) al estimar que entre los textos del artículo 16.8 del TRLIS y el del Reglamento no existe relación y "que el texto reglamentario añade unas presunciones no contenidas en la ley para los supuestos en que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, lo que obliga a su anulación."... "lo cierto es que esta previsión carece de cobertura en la Ley por la que habrá de ser anulada, pues en nuestro Derecho Tributario no son posibles los reglamentos independientes, y esta naturaleza tienen las previsiones mencionadas."

Tales presunciones anuladas son las expuestas en párrafos anteriores. Ahora bien, dicha anulación no impide que la mentada diferencia sea valorada, al margen de la presunción anulada, conforme a la regla general

que obliga a dar el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En todo caso, la controversia que pudiera suscitarse ha quedado resuelta por la reciente STS 449/2021, de 25 de marzo (ponente: Excm. Sra. M. de la Esperanza Córdoba Castroverde, recurso de casación número 3567/2019) en la que se concluye, precisamente, lo siguiente "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".

El Fundamento Segundo de dicha STS 449/2021, de 25 de marzo, es del tenor literal siguiente:

" SEGUNDO. Remisión a la sentencia de esta Sala de 17 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 6649/2017 .

La resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea y que la parte recurrente reputa idéntico al que suscita el recurso de casación núm. 6649/2017, admitido mediante auto de 18 de abril de 2018, consiste en determinar si en interpretación del artículo 16.8 TRLIS, 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 del socio en ésta tiene en todo caso la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe y si tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa negocial diferente.

Pues bien, dicha cuestión ha sido resuelta por esta Sala en su reciente sentencia núm. 1801/2020, de 17 de diciembre, dictada en el recurso de casación núm. 6649/2017, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

"TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El artículo 16.8 TRLIS/2004, dispone que:

"En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal 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, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad".

Nuestra sentencia de 27 de mayo de 2014 declaraba en su fundamento jurídico cuatro, a propósito del párrafo segundo del apartado 8 del artículo 18 que la previsión contenida en él, -tras señalar que no es dudoso que la cláusula "en particular ..." con que se inicia el citado apartado implica una concreción de lo reseñado en el párrafo primero, "no ha de entenderse como un precepto autónomo sino como un precepto acorde con el citado 16.1", manifiesta:

"El artículo 16.8 primero no es una excepción a la regla que el artículo 16.1 contiene. Regla que, como hemos indicado, consiste en que la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la "renta derivada de la operación para las personas que la realizaron".

Todo lo precedente significa que el artículo 16.1 regula el denominado ajuste primario el cual ha de ser primero unilateral y posteriormente, si es posible, y se dan las circunstancias requeridas para ello, bilateral o correlativo.

Se trata, mediante él, de corregir las desviaciones que en la fijación del valor del mercado puedan producirse, correcciones que habrán de tener, si es posible, una doble dirección: unilateral, primero, y bilateral, después.

Cuando se aprecie que estas desviaciones implican una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada, y se den las circunstancias mencionadas en el apartado segundo del artículo 16.8 de la LIS tendrán lugar las presunciones que en el precepto citado se proclaman, presunciones que por la naturaleza de las cosas, y por el principio antes enunciado, tendrán naturaleza de una presunción "iuris tantum", pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron.

De este modo el artículo 16.8 párrafo segundo no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el artículo 16.1 y 16.8.1. La específica previsión contenida en la norma del artículo 16.8 párrafo segundo y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurran las circunstancias que allí se

contemplan, y, naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume.

Hecho el análisis precedente, las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración.

Todo lo dicho comporta la plena legalidad, a nuestro juicio, y en este punto, tanto de la Ley como del Reglamento (...) porque no hace más que reflejar en el artículo 16.8 de la LIS el principio de calificación que a la Administración corresponde y que está reconocido en nuestro ordenamiento en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, sin que resulten aplicables los reproches formulados a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos al no tener la Disposición ahora enjuiciada la naturaleza inexorable que aquélla tenía de presunción "iuris et de iure" y al ser la presunción que en el artículo 16.8 de la Ley 43/95 [de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, posteriormente refundida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo] se establece, así como en la disposición reglamentaria impugnada y pese a su apariencia, una clara naturaleza de "presunción iuris tantum".

Por lo que hace al reglamento es claro que el contenido literal del apartado tercero del artículo 21 bis demuestra la naturaleza "iuris tantum" de la presunción que en él se enuncia. El reproche sobre el exceso de su contenido respecto a lo dispuesto en la ley y su carencia de cobertura es evidente que desaparece con la interpretación y alcance que hemos dado a la ley en el punto debatido".

(..)

Por su parte, el artículo 21 bis RIS/2004, cuya rúbrica es, "diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas", establecía en sus dos primeros apartados: (..)

Estos dos primeros apartados fueron anulados por la STS de 27 de mayo de 2014 (Rec. 8/2009). El razonamiento de la sentencia, contenido en su fundamento jurídico octavo, fue el siguiente: (..)

No fue anulado, sin embargo, el apartado 3 de dicho artículo 21 bis RIS/2004, que disponía:

"La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Para dicha sentencia, este apartado es acorde con los criterios que han de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones, "gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes".

Como recuerda en su fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 27 de mayo de 2014, nuestro Auto de 8 de febrero de 2011, recaído en el recurso 8/20009 mediante el que se acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con los artículos 16.2 y 16.10 del TRLIS/2004 referidos a las infracciones y sanciones relacionadas con las obligaciones de documentación por infracción del artículo 25 CE, descartando incluir en esa cuestión el artículo 16.8 TRLIS/2004.

La entonces parte recurrente sostenía que nos encontrábamos ante una norma que podía ser una presunción "iuris et de iure" que, si es contraria a la realidad, supondría un gravamen de capacidad económica inexistente, lo que resultaría contrario a la Constitución, frente a lo cual el TS argumentó:

"Ahora bien, no ha de olvidarse que lo impugnado es el Real Decreto 1793/2008, texto legal que regula el ajuste secundario de modo claramente diferente a como lo hace el artículo 16.8. 2º del Real Decreto Legislativo 4/2004".

En este sentido, el apartado tercero del artículo 21 bis del citado Decreto establece: "La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Resulta, pues, indudable que la norma impugnada no es una presunción "iuris et de iure" pues de modo explícito y terminante prevé que la calificación de la renta "podrá ser distinta" (de la prevista en el apartado 2), cuando se acredite una causa diferente de las previstas en él.

Ello comporta que, con independencia de los vicios que en el punto analizado adolezca la ley, estos no son predicables de la norma impugnada, lo que hace innecesario el planteamiento en este extremo de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos propuestos".

(..)

Finalmente, manifestamos que cuando se producen operaciones que no se valoran por su valor de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por un valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Habrá que distinguir dos situaciones, en función de que el socio tenga el 100 por 100 del capital o tenga un porcentaje inferior. La segunda situación es la que se produce en el presente recurso. Si la situación fuera la primera daríamos la razón a RIBAFUERTE, pero teniendo presente que esta vez nos encontramos ante la segunda situación, procede fragmentar dicho desplazamiento

patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto el exceso aportado beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad. La calificación fiscal en este caso sería como el de una donación y se trata como liberalidad, es decir ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. No consideramos que se produzca en los términos expresados en el escrito de interposición de RIBAFUERTE, la sobreimposición que denuncia.

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".

Séptimo.

Sentado lo anterior, es evidente que la pretensión de la parte actora no puede tener acogida pues, tal como se ha expuesto, la anulación del artículo 21.bis.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no impide el ajuste secundario realizado por la Inspección, esto es, dado que 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 del socio tiene la consideración de renta a integrar en su base imponible, para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.

Por lo demás, como ha establecido el Alto Tribunal, cuando se llevan a cabo operaciones vinculadas que no se valoran por su precio de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por dicho valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Cuando la participación del socio es inferior al 100%, como ocurre en el supuesto de autos, procede fragmentar dicho desplazamiento patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto dicho exceso beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad, ello con independencia de que se trate de socios unidos en matrimonio con régimen económico de gananciales, tal como se analizará seguidamente. La calificación fiscal sería la de una donación y se trata como liberalidad, es decir, ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

No se aprecia tampoco un caso de doble imposición, pues la renta gravada en el IRPF de la persona física no es la misma que la que es objeto del Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica. La operación vinculada comprobada por la Administración Tributaria ha puesto de manifiesto unas rentas obtenidas por el socio que no habían sido declaradas en el IRPF y también el flujo de renta favorable a la sociedad que hace precisa su calificación y está sujeta al Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica, de modo que no se está gravando dos veces la misma renta.

Por tanto, el ajuste secundario llevado a cabo por la Inspección supone que, de la diferencia entre el valor de mercado y el convenido (145.107,94 euros/2011, 322.300,32 euros/2012, 226.892,91 euros/2013), el 50% se califica como aumento de los fondos propios de la sociedad con un mayor valor de las participaciones del socio sin repercusión en el IRPF y, el 50% restante, como una liberalidad del socio, quien transmite este importe a la sociedad para la que tiene la consideración de renta con el consiguiente aumento de la base imponible.

Dicha regularización se considera ajustada a derecho habida cuenta que no se ha acreditado una causa diferente que conlleve una calificación fiscal distinta a la de liberalidad.

Por otra parte, la sociedad reparte fondos propios al socio por importe de 5.000 euros en 2011 y 2012, y de 55.000 euros en 2013, suponiendo dicha distribución de fondos propios una minoración del coste de la cartera del socio, lo que es tenido en cuenta por la Inspección, que calcula el incremento del valor de adquisición de las participaciones del socio derivado del ajuste secundario incluyendo la minoración por reparto de fondos propios (restitución patrimonial) realizado por la sociedad (2011: 72.553,97 - 5.000 = 67.553,97 euros; 2012: 161.150,16 - 5.000 = 156.150,16 euros; 2013: 113.446,46 - 55.000 = 58.446,46 euros).

Octavo.

La parte actora también insta la nulidad del ajuste secundario alegando que, como los dos socios de la entidad son cónyuges casados en régimen de gananciales, no es posible imputar el desplazamiento patrimonial a un solo socio.

Su tesis no puede tener acogida pues, a pesar de su notable argumentación, con cita de los artículos 1344 y 1360 del Código Civil, obvia convenientemente que Tutman Fiscalía, S.L. es una entidad con personalidad jurídica propia que nada tiene que ver con la situación de gananciales del matrimonio entre sus dos socios que, por el contrario, tienen claramente definida su intervención en la sociedad a través de las correspondientes participaciones. El socio de la entidad no es la sociedad conyugal, sino cada uno de sus integrantes en proporción a sus respectivas participaciones, ello sin perjuicio de la situación económica de los cónyuges. Por lo demás, todo cuanto se ha

expuesto en fundamentos anteriores evidencia que la operación vinculada nada tiene que ver con la cónyuge del socio-administrador.

Por idénticos motivos, tampoco puede aceptarse un ajuste secundario en el que se estime que D. Teofilo tiene una participación del 100% en el capital social pues, como se ha expuesto, únicamente ostenta la titularidad del 50% de las participaciones.

Restitución al socio

Noveno.

Seguidamente, la parte actora aduce que no procede el ajuste secundario porque la entidad ha restituido al socio el importe resultante de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada y el convenido entre las partes.

A efectos de prueba, además de los documentos aportados con la demanda y al amparo de lo previsto en el artículo 56.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, la LJCA), se ha presentado un informe pericial, de fecha 10 de diciembre de 2020, elaborado por Esfera 4 Auditores, S.L.P. que fue admitido mediante providencia de 17 de diciembre de 2020, con traslado al Sr. Abogado del Estado, quien no formuló alegaciones al respecto y tampoco lo hizo en el escrito de conclusiones.

Dicha pericial incluye el pertinente juramento exigido por el artículo 355.2 de la LEC. En todo caso, puede ilustrar sobre los apuntes contables y situación económica analizada, pero la calificación jurídica y fiscal de los desplazamientos patrimoniales habrá de ser determinada por la Sala.

En dicha pericial se indica que el 19 de junio de 2017 se levanta acta de la Junta General Extraordinaria y Universal acordada para la restitución patrimonial devolviendo el importe de 760.823,36 euros al socio por el ajuste realizado por la Inspección, "sirviendo este Acta como expreso reconocimiento de la citada deuda, sin que esta restitución suponga generar ninguna renta, positiva o negativa, en las partes afectadas".

El 17 de julio de 2017 se notifica el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad con número de referencia NUM002 - que se limita a la operación vinculada - en el que se concluye que la sociedad ha recibido unos servicios de su socio a un precio inferior al de mercado y se cuantifica el ajuste secundario en 694.301,17 euros, que es el desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad (145.107,94+322.300,32+226.892,91) que en el acta se había fijado en 760.823,36 euros.

Según la pericial, con anterioridad a dicho momento, consta en el apartado 6 "Activos Financieros" de la memoria de las cuentas anuales de Tutman Fiscalia, S.L. del ejercicio 2016, que el socio debía a la entidad la suma de 519.039,46 euros. La Sala ha verificado que aparece en el activo corriente como inversiones en empresas del grupo y asociadas, a corto plazo, cuenta corriente con socios y administradores y también en el Modelo 200, Impuesto sobre Sociedades 2016, casilla 168.

El perito indica que se liquidan las deudas y queda a favor del socio un saldo de 175.261,71 euros (694.301,17 - 519.039,46).

De otro lado, el 22 de septiembre de 2017, el socio, como administrador único de Tutman Fiscalia, S.L., solicita a la Dependencia Regional de Recaudación que se acuerde la cesión de un crédito que la sociedad ostentaba frente a la AEAT por importe de 53.180,36 euros y sea adjudicado a dicho socio, reduciendo así la deuda que la entidad tenía pendiente de pago a favor del socio. El perito indica que se hace efectivo y, efectivamente, así consta en el acuerdo de 23 de octubre de 2017 que se aporta con el escrito de demanda, en el que figura que parte de la devolución derivada de la liquidación NUM002 no se entregó a Tutman Fiscalia, S.L. y se aplicó al pago de la liquidación derivada de la regularización del IRPF del socio.

Además, en el ejercicio 2017 hay una serie de pagos menores asumidos por el socio por cuenta de la entidad que ascienden a un total de 1.943,87 euros.

Por consiguiente, la pericial concluye que el socio ha percibido de Tutman Fiscalia, S.L. la cantidad total de 572.219,82 euros (519.039,46 + 53.180,36) que ha destinado a la compensación de los servicios prestados a la sociedad en los ejercicios 2011 a 2013, cuantificados en el acuerdo de liquidación en 694.301,17 euros, quedando pendiente de pago a 31 de diciembre de 2017 la suma de 122.081,35 euros más los pagos menores reseñados, que suponen una deuda total a favor del socio de 124.025,22 euros.

Por su parte, la entidad recurrente precisa que este saldo a favor del socio de 124.025,22 euros fue cancelado en la fecha de disolución liquidación de la sociedad, tal como se recoge en la escritura de 18 de julio de 2018.

Décimo.

Siguiendo con lo expuesto en el fundamento anterior, en el acuerdo de liquidación de 17 de julio de 2017 (derivado de acta de disconformidad con número de referencia NUM002 que se limita a la operación vinculada) ya se hace constar que la entidad ha acordado en la Junta General celebrada el 19 de junio de 2017 el reconocimiento de un crédito a favor del socio D. Teofilo por el importe de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido.

Aunque existía un crédito de la entidad frente al socio por importe de 519.039,46 euros, es lo cierto que en la memoria anual se recoge en la cuenta corriente con socios y administradores y el propio perito indica que "mantenía una deuda con sus socios y administradores", sin que en ningún documento se precise que el crédito se ostentaba contra el socio-administrador único, por lo que habría que entender que era frente a ambos socios.

En todo caso, es evidente que esta supuesta compensación de deudas se produjo después de que se iniciaran las actuaciones inspectoras, lo que tuvo lugar el 4 de febrero de 2016. En consecuencia, D. Teófilo consintió que, en los ejercicios comprobados (2011, 2012 y 2013), la diferencia entre el valor de mercado y el convenido quedara integrada en el patrimonio de la entidad, quien dispuso entonces de unos fondos propios superiores a los que habría tenido de haberse fijado el precio de la operación a valor de mercado, existiendo así un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad sin que en las cuentas aprobadas en dichos años se reconociera deuda alguna de la entidad frente al socio por dicho importe.

La demandante trae a colación el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que previene que no se aplicará el ajuste secundario cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. En este sentido, el artículo 20 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, estipula que no procederá dicho ajuste cuando el contribuyente justifique la restitución antes de que se dicte la liquidación correspondiente.

Ahora bien, aunque insiste en la procedencia de aplicar dicha normativa por causa de la fecha de inicio de las actuaciones, su tesis no puede prosperar, puesto que no se trata de leyes procesales sino sustantivas que no estaban en vigor al tiempo de los ejercicios objeto de comprobación.

En la normativa aplicable nada se estipula al respecto y, en todo caso, el criterio aquí aplicado por la Sala ha sido admitido en la precitada STS 449/2021, de 25 de marzo (recurso de casación 3567/2019) en la que se confirma la Sentencia de instancia en la que tampoco se había tenido en cuenta el reconocimiento de deuda por haberse realizado con posterioridad al inicio de las actuaciones de la Inspección.

En definitiva, el ajuste secundario es procedente por lo que las alegaciones de la parte actora han de ser desestimadas.

Gastos deducibles

UNDÉCIMO.- Por último, también se defiende en el escrito de demanda la procedencia de admitir la deducción de los gastos de la sociedad que ha sido rechazada por la Inspección.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos, el artículo 10.3 del TRLIS establece:

" En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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."

Además, después de hacer referencia a las liberalidades, el artículo 14.1.e) del mismo texto legal estipula que son deducibles los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Se proclama así la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir la deducción de un gasto hay que cumplir el requisito de "inscripción contable" que proclama el artículo 19.3 del TRLIS, según el cual:

" 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente."

Por otro lado, el artículo 133.1 del mismo texto legal, relativo a las obligaciones contables, dispone:

" Los sujetos pasivos 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 rigen."

En cuanto a la prueba, el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente son constitutivos del mismo, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto, de modo que 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.

El artículo 106.1 de la LGT 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", remisión que debe entenderse hecha a los artículos 1214 y siguientes del Código Civil y 299 y siguientes de la LEC, lo que implica en el caso de los documentos privados que la valoración de su fuerza probatoria debe realizarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario.

Y el número 4 del citado artículo 106 de la Ley 58/2003, añade, " Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales deberán justificarse mediante factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos casos los requisitos señalados en la normativa tributaria" y a tal fin el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre por el que se aprobó el Reglamento de Facturación, contiene los requisitos que deben reunir las facturas y demás documentos sustitutivos de las mismas para su validez y la factura completa tiene que estar numerada e incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe, artículos 6 y 7. En análogos términos, el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Sobre la deducibilidad de gastos, la jurisprudencia mantiene que la carga de la prueba de tal deducibilidad viene atribuida a quien pretende obtener la deducción. Así se recoge, entre otras, en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 de Julio de 2014, recurso 123/2013, en la que se expresa: "Si resulta evidente que estamos ante una distinta valoración de las pruebas, cabe recordar que la valoración realizada por la Sala de instancia queda extramuros del ámbito casacional. Siendo correcto el parecer recogido en la sentencia de instancia, pues constatadas por la Inspección las circunstancias que fundadamente pusieron en duda la realidad de las entregas de bienes y la prestación de servicios, como detalladamente recoge la propia Sentencia, correspondía al obligado tributario que pretende aplicarse la deducción la acreditación de los extremos habilitantes al efecto; por tanto, si no llegó a acreditarlos hace procedente la exclusión de la deducción. La regla general sobre la carga de la prueba, no se ve desvirtuada por lo dispuesto en art. 217 de la LEC, pues si el hecho a acreditar, es la realidad de las operaciones, la facilidad probatoria y la disponibilidad de la misma, obviamente, correspondía a la recurrente."

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en relación a la actividad profesional desarrollada por el sujeto. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de los gastos.

DUODÉCIMO.- Sentado lo anterior, en todos los ejercicios inspeccionados se rechaza una partida de gastos que carece de justificación documental, cuyo importe es de 42.163,32 euros (2011), 36.602,33 euros (2012) y 23.554,86 euros (2013).

La parte actora asume el defecto de justificación, pero alega que aportó al expediente administrativo una copia de la denuncia de robo, realizada por el administrador de la sociedad en fecha 21 de enero de 2015, en la que constaban los materiales objeto de la sustracción, esto es, un archivador A-Z con documentación contable de la empresa y uno perteneciente al socio. Con base en esta situación, reclama la aplicación del método de estimación indirecta conforme a lo previsto en el artículo 53 de la LGT.

El artículo 10.2 del TRLIS establece el carácter subsidiario del método de estimación indirecta al estipular que "La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria."

De otro lado, el artículo 53.1 de la LGT previene:

"El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos."

Ahora bien, el carácter subsidiario del método de estimación indirecta obliga a tener en cuenta las concretas circunstancias del caso para comprobar si, efectivamente, está debidamente justificada su aplicación.

Es evidente que la mera denuncia de la sustracción de un archivador A-Z con documentación contable de la empresa no acredita que, precisamente, fueran los justificantes de los gastos de nada menos que tres ejercicios diferentes los que se vieran afectados.

Además, no puede obviarse que el obligado tributario ha aportado ante la inspección múltiples justificantes de diversos gastos, tales como, por ejemplo, las facturas originales de colaboradores, recibos del alquiler de plaza de garaje, reparaciones de la vivienda, facturas y tickets de gasolina, tickets de restaurantes, taxis, comida y bebidas, facturas de talleres de reparación de vehículos y billetes de avión. Esto supone que en el robo se habrían limitado a sustraer determinadas facturas o tickets, en concreto los correspondientes a gastos de viajes, publicidad y

propaganda, hospedajes y manutenciones, lo que resulta sorprendente porque, además, se trata de gastos cuya afectación a la actividad de la sociedad puede ser cuestionada.

A lo anterior cabe añadir que, tal como precisa la Inspección, los justificantes no aportados por haber sido presuntamente robados coinciden conceptualmente con aquéllos cuya deducción fue rechazada en la anterior comprobación de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Por otra parte, en los libros diarios aportados por la entidad consta en múltiples partidas la anotación "acreedores visa". En consecuencia, incluso aunque el robo denunciado hubiese afectado a todos los justificantes reseñados, el contribuyente podría haber solicitado extractos de los gastos que fueron pagados con la tarjeta de crédito y obtener las facturas correspondientes o sus duplicados, cumpliendo así con la carga de la prueba que le corresponde conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT ya reseñado.

Todo lo anterior justifica que no se haya aplicado el método de estimación indirecta, por lo que las alegaciones de la parte actora han de ser desestimadas.

DECIMOTERCERO.- Finalmente, también se ha rechazado la deducción de diversos gastos que no se han considerado relacionados con la actividad, a saber:

- Gastos de reparación y conservación de construcciones (facturas de una empresa de impermeabilización, aislamiento, aplicación de microcemento, etc). Sin embargo, se presentan facturas en las que los conceptos genéricos son "reparación de muebles" y "trabajos de reforma de oficina" que no se corresponden con los servicios que presta su emisor. En todo caso, son reformas realizadas en la vivienda del administrador, que supuestamente también se utiliza como oficina, si bien no se ha acreditado que tales obras afecten a dicha oficina y, por tanto, estén relacionados con la actividad de la sociedad, por lo no pueden considerarse deducibles.

- Gastos de reparación y conservación de mobiliario: es una factura de la misma empresa mencionada en el párrafo anterior que merece idénticas consideraciones, sin que se haya acreditado que sean reformas afectadas a la actividad societaria y no a la esfera personal del socio.

- Gastos de viaje a Londres derivados del encuentro con un cliente relacionado con un fondo de inversión. En realidad, no se ha presentado ninguna documentación que acredite la finalidad del viaje y, por tanto, su vinculación con la actividad de la sociedad, por lo que no se acreditan los requisitos necesarios para aceptar su deducción que, en consecuencia, ha de ser rechazada.

- Gastos en sueldos y salarios de D^a. Adoracion, cuya deducción es rechazada con base en la argumentación ya expuesta en nuestro Fundamento Quinto, al estimar que no se ha acreditado que desempeñe labores de auxiliar administrativo sino de limpieza en el domicilio del socio, por lo que es un gasto personal que no está relacionado con la actividad de la sociedad.

En todo caso, el escrito de demanda se limita a señalar que no está conforme con la calificación de tales gastos como "personales" y "no relacionados con la actividad", reclamando que, entonces, deben constituir una forma de restitución, es decir, una forma de pago al socio, del importe del ajuste administrativo en la operación vinculada.

Su tesis no puede tener acogida. No existe absolutamente ningún documento que permita calificar tales gastos como pagos al socio a cuenta de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada y el valor convenido. Ni siquiera se ha acreditado que el destinatario de tales gastos sea dicho socio y no un tercero y, de hecho, es evidente que el socio no ha tributado por tales supuestos ingresos pues se han declarado como gastos en el seno de la sociedad.

En definitiva, el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser íntegramente desestimado.

DECIMOCUARTO.- El artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que: " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el presente caso se imponen a la parte actora las costas causadas en la presente instancia, en atención a la desestimación del recurso contencioso-administrativo y en ausencia de circunstancias que justifiquen lo contrario, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.4 de dicho texto legal, señala 4.000 euros como importe máximo en atención a la naturaleza y complejidad del asunto, la cuantía del presente recurso y la actuación profesional desarrollada.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Primero.

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 114/2020 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa.

Segundo.

IMPONEMOS a la parte actora las costas procesales devengadas en la presente instancia, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

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 2610-0000-93-0114-20 (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 2610-0000-93-0114-20 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, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, 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.