

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086507

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 28/2022, de 19 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 252/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Operación vinculada entre la sociedad actora y sus dos socios, que eran médicos especialistas, respectivamente, en obstetricia y ginecología y en urología. La entidad actora no ha acreditado que contase con medios materiales y personales más allá del propio trabajo de los socios. A estos efectos no puede considerarse que el hecho de contratar con determinados profesionales médicos para que colaborasen en la prestación de servicios médicos, tales como consultas o intervenciones quirúrgicas, implique que la sociedad contase con medios personales diferentes de los socios. De hecho, los propios socios hubiesen podido contratar directamente con esos profesionales para ayudarles en la prestación de los servicios médicos por lo que no puede entenderse que, desde este punto de vista, la sociedad supusiese un valor añadido en la prestación de los servicios. En todo caso, las cantidades satisfechas a esos profesionales han sido tenidas en cuenta en la liquidación provisional como gastos deducibles en los diferentes ejercicios regularizados. Tampoco consta que la sociedad tuviese medios materiales ya que, según se desprende del expediente administrativo, lo que hacía nuevamente la sociedad era celebrar contratos con diversos hospitales o clínicas para que éstas cediesen a sus socios, todos los medios materiales necesarios para desarrollar su trabajo. Afirma la Sala que es perfectamente lícito la prestación de servicios mediante la creación de una sociedad, pero lo que no es lícito es que para eludir los tipos impositivos más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los socios utilicen una sociedad que no cuenta con infraestructura alguna para canalizar a través de ella sus actividades y tributar así por los tipos más favorables de Impuesto sobre Sociedades. Por todo ello el Tribunal entiende correcto el método del precio libre comparable utilizado por la AEAT para valorarlas operaciones vinculadas. En definitiva, no puede tomarse en consideración el informe pericial aportado, en cuanto que parte de la premisa de que la entidad actora ha tenido una actividad profesional independiente de la de los socios, mientras que de lo que se desprende del expediente administrativo y de la ausencia de pruebas realizadas en tal sentido, es que esa actividad residual no existió y de ahí que la valoración de la operación vinculada, por el método del precio libre comparado, sea correcta, tomando en consideración para ello la totalidad de los ingresos de la sociedad procedentes de la actividad médica de sus socios.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma 14.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 5 y 16.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.
RD de 3 de febrero de 1881(LEC), art. 386.
Código Civil, art. 1227.
RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 16.

PONENTE:

Doña María Rosario Ornosá Fernández.
Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
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: 28.079.00.3-2020/0005500

Procedimiento Ordinario 252/2020

Demandante: TRIMIÑO Y LUJÁN MÉDICOS, S.L.P

PROCURADOR Dña. CRISTINA MARIA DEZA GARCIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 28/22

RECURSO NÚM.: 252/2020

PROCURADOR Dña. CRISTINA MARIA DEZA GARCIA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En Madrid, a 19 de enero de 2022.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 252/2020, interpuesto por TRIMIÑO Y LUJÁN MÉDICOS SLP, representada por la Procuradora D^a Cristina María Deza García, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de octubre de 2019, que desestimó las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, deducidas contra dos liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Ha 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 anulen las resoluciones recurridas así como las liquidaciones de las que traen causa.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, después de formular las alegaciones tendentes a la confirmación de la Resolución del TEAR, terminó suplicando que se dictase Sentencia en la que se desestimase el recurso.

Tercero.

Siguió el procedimiento sus trámites y se señaló para votación y fallo del recurso el día 18 de enero de 2022, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a María Rosario Ornos Fernández, 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 13 de junio de 2019, que desestimó, de forma acumulada, las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, deducidas contra liquidación, derivada de acta en disconformidad A02- NUM002, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, por la que se hace una corrección valorativa en operación vinculada con importe a devolver de 125.265,18 € y liquidación derivada de acta en disconformidad A02- NUM003 donde, además de reflejar la corrección valorativa resultante de la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas, se documentan los demás elementos de la regularización tributaria resultando un importe a ingresar de 1.017,04 €.

Segundo.

La parte actora señala en la demanda que los acuerdos de liquidación impugnados y ratificados por el TEAR versan sobre dos conceptos tributarios: la modificación de la base imponible como consecuencia de la corrección valorativa de la operación vinculada por los servicios médicos prestados por los socios don Diego y doña Candida y la corrección de la base imponible como consecuencia de la regularización de ingresos no declarados y gastos no deducibles.

La Agencia Tributaria acordó disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 en los siguientes importes respectivos: -182.744,59 €, -185.426,02 € y -176.574,88 € y la modificación de la base imponible como consecuencia de la regularización de los ingresos no declarados y de gastos no deducibles y por este concepto se acuerdan modificar las bases imponibles en los siguientes importes: en 2010 - 3050,28 €; en 2011 315,99 € y en 2012 3291,16 €, dictándose, por ello, las correspondientes liquidaciones tributarias.

La mercantil TRIMIÑO Y LUJÁN MEDICOS SLP se constituyó el 15 de septiembre de 2008 con la finalidad de prestar servicios profesionales en el campo de la medicina, especializados en ginecología, obstetricia y urología

a cargo de los médicos socios el señor Diego y la señora Candida con la colaboración de otros médicos competentes utilizando para ello recursos propios y ajenos y asumiendo la mercantil los riesgos derivados de la actividad.

Entre los servicios prestados se encontraban: guardias de presencia física en hospital y localizada asistencia en consultas externas, hospitalización, cirugías realizadas con el campo de la ginecología, cirugías urológicas y asistencia en partos.

El motivo de la constitución de dicha sociedad profesional era que la misma facilitaba establecer contratos de prestación de servicios con clínicas y hospitales, ya que estas entidades prefieren contratar con sociedades los servicios que no pueden cubrir con personal propio.

Además, una sociedad profesional es la mejor estructura legal para incorporar a futuro a otros profesionales médicos como socios al proyecto.

Y la utilización de una sociedad profesional permite establecer una barrera legal entre el patrimonio personal de los socios y los riesgos derivados de la actividad profesional.

La ley de sociedades profesionales consagra de forma expresa la posibilidad de constituir y utilizar una sociedad profesional atribuyéndoles los derechos y obligaciones de la actividad profesional que desarrolla.

Respecto de los medios materiales que utilizaba la sociedad en el desarrollo de su actividad destaca que la sociedad, en virtud de contratos suscritos con diferentes entidades, ponía disposición para su utilización por los profesionales médicos: locales, completamente equipados, para la realización de consultas y pruebas exploratorias médicas de ginecología, obstetricia y urología. También quirófanos especializados para partos y cirugías especializadas relacionadas con el campo de la ginecología y urología, así como equipos de diagnóstico avanzado y servicios de asistencia hospitalaria y servicios generales de hospital.

Candida y Diego disponía de todos esos medios en virtud de contratos suscritos con Hospital Nisa Pardo de Aravaca, Policlínica Madrid Sur, Magnetosur, y Hospital Sur de Alcorcón.

No se entiende por qué la inspección y el TEAR consideran que el hecho de que una sociedad utilice esta forma de colaboración absolutamente lícita y admisible para utilizar los medios materiales mencionados implica que los mismos no son adecuados o suponen que la sociedad carece de una estructura para prestar sus servicios.

De forma adicional, la sociedad incurre en una serie de gastos afectos a la actividad y deducibles como pueden ser servicios profesionales externos alquiler en Hospital Nisa Aravaca, instrumental médico, arrendamiento financiero de vehículo, amortización de coche, carburante, teléfono, colegio de médicos, mutualidad de médicos o asesoramiento legal y contable y administración.

En relación a los medios humanos se ha acreditado en el expediente administrativo que la sociedad cuenta con diferentes profesionales o doctores contratados.

Y de la totalidad de los gastos en los que ha incurrido la sociedad en el periodo impositivo 2010, los servicios prestados por estos colaboradores, suponen un 62,36 %, cifra que se ve incrementada en el periodo impositivo 2011 en un 71,72 % y en el 2012 en un 74,19 %, siendo sus importes respectivos en 2010 de 95.533,55 €, en 2011 de 158.303,04 €, y en 2012 de 157.945,99 €.

Se muestra disconforme con la administración que señala que las dos únicas personas contratadas laboralmente son los dos socios de la entidad, desconociendo qué contaba con un grupo de anestesistas, matronas, enfermeras y médicos especialistas, que atendían a pacientes en consulta, siendo sus servicios facturados a las sociedades médicas correspondientes. En concreto los doctores Diego y Candida tenían acordado que cuando atienden directamente a pacientes en su factura por servicios médicos se aplicaba lo que se denominaba descuento TLM, en virtud del cual parte del beneficio quedaba en la sociedad aplicando un descuento según el tipo de servicio.

En el expediente administrativo hay copia de todas las facturas emitidas a Triviño y Luján médicos S.L.P. apareciendo en ellas el concepto descuento TLM.

De ahí que la sociedad contaba con medios materiales y humanos adecuados para la prestación de los servicios y en el caso de que los socios no pudieran prestarlos se prestaban por el resto del equipo.

Los profesionales que auxiliaban a los socios prestaban un valor añadido a la sociedad. Debe tenerse en cuenta que la sociedad contaba con una infraestructura necesaria y con 10 médicos especializados además de los dos socios y además también de enfermeras y matronas que formaban parte de la infraestructura social. Los médicos contratados por la sociedad no eran meros ayudantes ya que realizaron actos médicos completos de forma autónoma, tales como numerosos partos y cirugías ginecológicas, y emitieron factura a la sociedad por dichos servicios.

Por otra parte en cuanto a las funciones desempeñadas por los socios la señora Candida prestaba funciones propias de atención médica hospitalizada en obstetricia y ginecología en un volumen mucho mayor que el de su cónyuge el señor Diego, que solamente representaba el 8 % de los ingresos totales, siendo su especialización la de urología.

Para el desarrollo de las funciones la sociedad ponía a disposición del señor Diego y la señora Candida todos los medios técnicos y humanos disponibles.

Los importes percibidos por ambos profesionales difieren significativamente en los distintos ejercicios debido a la menor actividad desarrollada por el señor Diego.

Se muestra disconforme con que la inspección no impute beneficio alguno a la sociedad profesional ya que la misma contribuyó de forma esencial a la actividad de servicios médicos de ginecología, obstetricia y urología, ya que aportaba a la actividad medios materiales y humanos, contrataba con los distintos proveedores y clientes asumiendo desde un punto de vista legal la responsabilidad profesional derivada de la prestación de los servicios médicos. Y aportaba la estructura de medios materiales y humanos de la entidad a los beneficios ya que un beneficio por importe de 80.300 € en el periodo 2010 2012 es directamente imputable a los servicios prestados a pacientes, por facultativos distintos de los dos socios. Entiende, por ello, que a la hora de analizar si el criterio de valoración aplicado, conforme al valor normal del mercado, fue correcto teniendo en cuenta que la entidad actora tuvo un beneficio o margen en sus actividades, sin que se muestre de acuerdo con la aplicación del método del precio libre comparable utilizado por la administración previsto en la letra del artículo 16.4.1º TRIS, utilizando como operación comparable la facturación de los servicios médicos de Trimiño y Luján Médicos S.L.P., descontando de dicho valor los gastos de actividad considerados deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Es contraria a la valoración efectuada por la Administración y ratificada por el TEAR y a tal efecto, aportó con la demanda un informe pericial de precios de transferencia de los periodos impositivos fiscales 2010, 2011 y 2012, elaborado por una experta independiente en la valoración de operaciones vinculadas, y en dicho informe se hace constar que la valorar la retribución de la doctora Candida estuvo dentro del rango de valores de mercado en todos los ejercicios.

También defiende la prestación gratuita de servicio realizada a Esmeralda en el ejercicio 2010 y se muestra disconforme con el incremento de ingresos obtenidos por la sociedad por importe de 4100 €. Ha aportado prueba de ello por las propias manifestaciones de la paciente Esmeralda que declara que la intervención quirúrgica estuvo exenta de cobro, por lo que no se puede contabilizar ningún ingreso alguno por parte de la sociedad.

Defiende también que se afectase de forma exclusiva un vehículo turismo en renting, de la marca Toyota, matrícula ...QYY, a la actividad de la sociedad, habiéndose aportado como prueba los distintos desplazamientos que se realizaron para hacer intervenciones quirúrgicas y que requirieron la utilización del vehículo.

Por otra parte, defiende también la improcedencia de la imposición de sanción tributaria alegando la complejidad de la valoración a valor de mercado de la operación vinculada y el trato agravado en materia sancionadora en materia extender técnicamente complejas a particulares y pequeñas sociedades, que no es el espíritu de la norma en materia de operaciones vinculadas ni su régimen sancionador. Además, entiende que no concurre en la conducta de los obligados tributarios el elemento subjetivo de la culpabilidad por cuanto los socios actuaron de buena fe y con la diligencia necesaria y alega respecto de ello la insuficiencia de la motivación del citado elemento subjetivo de la culpabilidad.

Solicita la imposición de las costas procesales a la parte demandada y termina suplicando la estimación íntegra del recurso y la anulación del acuerdo del TEAR de Madrid impugnado en este recurso.

Tercero.

La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, destaca que la administración no consideró que existiera en este caso una situación de simulación sino que efectúa una simple valoración, a precios de mercado, de una operación entre partes que se reconoce que se encuentran vinculadas en los términos del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

La cuestión es relevante puesto que la sociedad no tiene una existencia real sino meramente aparente, tendiendo a cubrir o enmascarar la operación realmente efectuada por los socios.

La inspección no discute la existencia, u oportunidad de la sociedad sino que lo único que hace es valorar las operaciones vinculadas.

En este caso, la sociedad no cuenta con elementos personales o materiales propios, por más que tampoco se discuta que se sirva de medios materiales y personales de terceros que posibilitan el objeto social la prestación de servicios médicos profesionales por parte de sus socios.

Lo relevante en este caso es que la sociedad acude a terceros de igual modo que los propios socios profesionales podrían acudir a ellos para prestar el servicio de forma directa y sin intervención de la sociedad. Es decir, la sociedad como tal no aporta ningún valor añadido a la prestación de los servicios profesionales y ello es relevante.

Si la sociedad contara con un hospital, una clínica, maquinaria quirúrgica u otros trabajadores podría entenderse que, por sí misma, aportaba valor auténtico a la prestación realizada por los socios profesionales.

Sin embargo, cuando todos esos medios no están activados en la sociedad sino que dispone de ellos en virtud de su contratación, convenios de colaboración o cualquier otra relación jurídica, lo relevante no es ya tanto en la sociedad sino en los terceros su contratados o colaboradores.

La actora tampoco discute la procedencia del método de valoración empleado por la inspección, del precio libre comparable, o la procedencia del testigo empleado como elemento de comparación, que son las operaciones realizadas por la propia sociedad con terceros independientes de la misma.

Lo que realmente se discrepa es porque no se ha tomado en consideración un margen de beneficio, en sede de la sociedad, que habría dado lugar a una menor tributación en sede socios y por considerar que la forma en que se valoran las operaciones entre la sociedad y los socios estaba dentro de márgenes previstos en el dictamen elaborado por la perito experta que se aporta en la demanda.

Respecto al margen obtenido por la sociedad, la administración ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía atendiendo al concepto de comparable interno, considerando la facturación de la sociedad terceros independientes, a partir de los ingresos obtenidos de terceros por parte de la sociedad Tremiño y Luján médicos S.L.P., tales como contratos prestación de los servicios personalísimos prestados por la doctora Candida y el doctor Diego.

A la vista de los medios y la labor realizada por la sociedad no se estima que aporte un valor añadido a la labor de aquellos, más allá de la procedencia deducir los gastos necesarios, y es por ello que sea razonable pretender que en la valoración de la operación vinculada se tome en consideración un margen de beneficio por parte de la sociedad, que no aporta valor añadido alguno. Hay que tener en cuenta que estamos hablando de servicios personalísimos, donde la función esencial de su prestación la asumía los socios que aportaban el principal y único activo por sus propias cualidades profesionales.

Si la sociedad, como organización de medios materiales y humanos, contara con algo más que el trabajo de sus socios profesionales cabría considerar que una parte del beneficio es imputable en concepto de organización, pero no tiene valor adicional alguno en la prestación de servicios profesionales, los cuales se podían haber prestado directamente por los socios. Se muestra por ello favorable a la valoración practicada por la administración.

Insiste además en que la sociedad reclamante obvia un hecho fundamental y que es que sus socios y profesionales en la medicina lo sean en el ámbito de una entidad que carece de cualquier otro medio material humano, generador de valor por sí mismo. Triviño y Luján Médicos S.L.P. es una sociedad personalista cuya actividad está indisolublemente ligada a la permanencia de sus únicos socios en la empresa, especialmente, de su administradora única, la cual aporta la clientela el principal capital humano. Esta actividad no podría realizarse sin la participación en la compañía por lo que cabe entender que la sociedad no cuenta con medios suficientes para prestar los servicios facturados a sus clientes.

Los estudios aportados por el contribuyente son inadecuados desde el punto de vista del análisis de comparabilidad por un doble motivo: en primer lugar, porque utilizan todo el mercado como referente de comparabilidad, pero, en segundo lugar, porque justamente al utilizar la totalidad del mercado como referente no está excluyendo del análisis aquellas operaciones, también vinculadas, que han tenido lugar en ese mismo mercado. Por ese mismo motivo, el precio medio determinado incluye el valor de operaciones vinculadas por lo que tampoco es una referencia válida.

Por otra parte en cuanto a la prestación de servicios realizados a D^a Esmeralda y la insistencia por la recurrente en que se prestaron de forma gratuita, entiende que la entidad no debió de registrar ingreso alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias y tampoco debió de formar parte de la base imponible del periodo conforme a lo establecido en el artículo 10.3 de la ley del Impuesto sobre Sociedades, sin que esa cliente haya sido traída al proceso como testigo. De ahí que haya sido correcto el proceder de la administración tal como entiende el TEAR, por cuanto la única prueba aportada por la interesada es la constituida por una simple manifestación de la persona que recibió la prestación del servicio reconociendo a ambas partes que fue gratuito por su relación de amistad. Esa prueba no es suficiente para enervar la presunción de onerosidad que la ley del Impuesto sobre Sociedades establece. En todo caso, si la prestación hubiera sido gratuita hubiera constituido una liberalidad porque para la sociedad habría supuesto una serie de gastos como quirófono, matrona, alquiler de consulta y equipos.

Respecto del vehículo entiende que no se ha acreditado la afectación exclusiva a la actividad, por lo que no cabe la deducción de los gastos relacionados con el vehículo Toyota.

En cuanto a la sanción impugnada no procede hacerlo ya que se trata de una sanción impuesta al socio, por lo que carece de legitimación para impugnar la sanción impuesta al mismo y no es objeto del presente procedimiento.

Solicita por todo ello la desestimación del recurso y la imposición de las costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Se centra así este recurso en determinar si existió en los ejercicios objeto de este recurso (2010, 2011 2012) una operación vinculada entre la entidad actora, TRIMIÑO Y LIJAN MEDICOS SLP y su socia y administradora única D^a Candida y su esposo y también socio, D. Diego, en relación con los servicios facturados por la entidad actora con terceros relativos a servicios médicos de ginecología y urología, los cuales sostiene la AEAT que solo se podían prestar debido a la actuación personalísima de sus socios.

Además, también debe de examinarse si fue correcta la imputación a la sociedad de determinados ingresos y si cabía la deducción de gastos asociados a un vehículo.

El acuerdo de liquidación provisional de 17 de marzo de 2016 girado a la sociedad actora indica las razones de la regularización en el siguiente sentido, en lo aquí importa:

"CUARTO. 2.- Aplicación al obligado tributario y contestación a las alegaciones.

1°.- Definición de la operación vinculada

Las operaciones vinculadas a valorar en los ejercicios objeto de comprobación, 2010, 2011 y 2012, realizadas entre la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, S.L.P. y sus socios, Da Candida, médico especialista en obstetricia y ginecología y su esposo D. Diego, médico especialista en urología, consisten en la prestación de servicios médicos, facturados por la sociedad por importe de 306.744,18 €; 422.282,56 € y 421.212,36 € respectivamente.

Todos ellos relacionados con actividades cuyo contenido esencial eran los servicios médicos prestados por Da Candida por los cuales recibió de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, S.L.P. una retribución en concepto de rendimientos de trabajo por importe de 21.600 €, 44.637 € y 54.310,83 €, respectivamente y los servicios médicos prestados por D. Diego por los cuales éste recibió de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, S.L.P. una retribución en concepto de rendimientos de trabajo por importe de 6.963 € en 2011 y de 7.091,01 € en 2012.

11

2°.- Requisitos subjetivos

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 3, letras a) y b) del TRLIS, que establece: "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.

Da Candida es en los ejercicios de referencia socio y administradora única de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP ostentando un 90% de las participaciones representativas del capital social de dicha sociedad.

D. Diego es en los ejercicios de referencia socio de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN, ostentando un 10% de las participaciones representativas del capital social de dicha sociedad.

3°.- Requisitos objetivos La operación a valorar es el valor de los servicios prestados por los socios Da Candida y D. Diego mediante la sociedad vinculada TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP por sus servicios de naturaleza sanitaria.

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la Inspección, al valor normal de mercado.

El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP con motivo de las intervenciones de Da Candida y de D. Diego han sido pactados entre partes independientes y son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a Da Candida tanto por su condición de empleada de la empresa como de socia y administradora de la misma y a los que retribuye a D. Diego empleado y socio de la entidad.

Los servicios prestados por los socios a la sociedad vinculada no deben tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta a su cliente, se trata de servicios profesionales que no deben diferir en cuanto a su valoración.

4°.- Requisitos temporales

La actuación de la Inspección se produce dentro del plazo de prescripción respecto de todas las partes intervinientes.

5°.- Condición de aplicabilidad del precepto prevención del fraude fiscal,

La redacción del artículo 16 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS, en la redacción de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención de fraude fiscal, medidas para la aplicable a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, dispone lo siguiente:

"1. 1° 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. "

6°.- Método de determinación del valor normal de mercado

Según el segundo inciso del artículo 16.1.1° TRLIS "Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia."

El artículo 57.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, establece:

"El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios: a) Precios en el mercado.

(...)

i) Cualquier otro medio que se determine en la Ley propia de cada tributo".

Por su parte, el artículo 16 del TRLIS, ya citado, en su apartado 4, en la redacción dada por la Ley 36/2006, señala los métodos a aplicar para la determinación del valor de mercado.

De acuerdo con dicho precepto, el método que se ha considerado más adecuado en el presente expediente para practicar la valoración de mercado en la operación vinculada es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4.1º del TRLIS que a continuación se transcribe:

"4.1º. 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. "

A esta conclusión se llega tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias establecidas por el artículo 16.2 del RIS:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los servicios médicos los realizan básicamente Da Candida y D. Diego, de tal forma que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio. Es evidente que el papel jugado por TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, 'SLP, resulta claramente accesorio a las prestaciones realizadas por Da Candida y D. Diego, de modo que TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP, no podría haber prestado estos servicios por sí mismo sin la participación de Da Candida y D. Diego.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son sus cualidades como profesional. Recordemos que en el activo del balance no consta ningún inmovilizado y/o material afecto al desarrollo de una actividad médica.

-Las características del mercado. Nos encontramos ante un mercado, servicios médicos, donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio, esto es, las cualidades y el prestigio profesional de ambos profesionales médicos.

Tras el correspondiente análisis de comparabilidad, el método considerado como más adecuado para practicar la valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4.1 del TRLIS; es decir, el método 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.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física. La valoración ha sido realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste.

Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad de terceros se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), 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 determinados requisitos.

En el presente caso, se trata de una prestación de servicios por unos socios profesionales, personas físicas, a una entidad vinculada, por lo que en el supuesto de cumplirse los requisitos exigidos le sería aplicable en los ejercicios 2010 a 2012 la presunción de coincidencia de los valores convenido y de mercado que establece este precepto, pero todos los requisitos no se cumplen ya que: - Pese a que la entidad es una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto y más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio proceden del desarrollo de actividades profesionales no cuenta con medios materiales propios (utiliza quirófanos, consultas y cesión de material quirúrgico de otras entidades) y siendo los medios humanos fundamentales la propia persona del socio.

- La cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad es inferior al 85 por ciento del resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios en los ejercicios 2010 a 2012.

En consecuencia, no resulta aplicable a estos ejercicios la presunción del apartado 6 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades .

7°.- Determinación del valor normal de mercado

La valoración se ha realizado en sede de la sociedad, por los motivos antes expresados, en el apartado referido al método de valoración.

En base al método y criterios expuestos, se considera que procede valorar la operación vinculada de referencia en los años 2010, 2011 y 2012 en los siguientes importes, distinguiendo la especialidad de obstetricia y ginecología que ejerce Da Candida, de la de urología que presta D. Diego:

Obstetricia y Ginecología

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2010: 176.914,50€

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2011: 215.900,03 €

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2012: 203.634,49 €

Urología

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2010: 27.430,09€

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2011: 21.125,99 €

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2012: 34.342,23 €

Para la determinación de este valor se ha procedido de la siguiente manera.

1°.- Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP, como contraprestación de los servicios personalísimos prestados por Da Candida en la especialidad de obstetricia y ginecología y de D. Diego en la especialidad de urología.

A la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la de los socios, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquellos más allá que la de los gastos que posteriormente se relacionan. Todo ello habida cuenta de que se trataban de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumían los socios quienes aportaban el principal activo, esto es, sus propias cualidades como profesional.

Respecto de los medios personales de la entidad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP durante los ejercicios 2010 a 2012, en función de la información obtenida en la comprobación, así como la que consta en la base de datos de la Agencia tributaria, constan como empleados solo los socios, quienes percibe los siguientes rendimientos:

Candida	Candida/ GINECOLOGIA	2010	2011	2012
	RETRIBUCIONES dinerarias	21.600,00	41.556,24	38.746,18
	RETRIBUCIONES en especie	0	3.080,76	15.564,65
	TOTAL	21.600,00	44.637,00	54.310,83
Diego	/UROLOGIA	2010	2011	2012
	RETRIBUCIONES dinerarias	0	6.000,00	6.000,00
	RETRIBUCIONES en especie	0	963	1.091,01
	TOTAL	0	6.963,00	7.091,01

Además, la especialidad de ginecología, tiene colaboradores, en los ejercicios objeto de comprobación, con los que mantiene una relación de naturaleza económica:

En el ejercicio 2010, por importe de 95.533,55€.

En el ejercicio 2011, por importe de 158.303,04€.

En el ejercicio 2012, por importe de 157.945,90€

En cuanto a los medios materiales de naturaleza sanitaria, TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP no cuenta con materiales médicos propios (utiliza quirófanos, consultas y cesión de material quirúrgico de otras entidades).

No cabe entender que sin activos y solo con esos colaboradores o personal externo, pueda la sociedad por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza sin la participación de los socios Da Candida, especialista en ginecología y de D. Diego, especialista en urología.

En el presente caso, TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP no realiza ninguna actividad económica que suponga un valor añadido a lo realizado por las personas físicas vinculadas puesto que los servicios que prestan son servicios profesionales de carácter personalísimo, no aporta ningún activo propio que sea relevante. Carece de los medios materiales necesarios para realizar la misma. De manera que la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP, no podría por sus propios medios, al margen de los contribuyentes con los que se plantea la operación vinculada, prestar los servicios profesionales a terceros.

En el curso de las actuaciones se ha determinado que estos ingresos, de acuerdo con los importes declarados, fueron de 306.744,18 euros en el año 2010; 422.282,56 € en 2011 y 421.212,36 euros en el año 2012 con el siguiente desglose, por especialidades:

... ..

2º.- A partir de este importe, se han tenido en cuenta para calcular el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

A continuación se exponen los cálculos para la determinación del valor de mercado de los años 2010 a 2012 con el detalle de los gastos -conceptos e importes- en los que ha incurrido la entidad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, S.L.P. para la obtención de los ingresos considerados en la operación vinculada de referencia. Estos gastos son los que se tienen en cuenta para la corrección de los ingresos obtenidos de terceros al objeto de cuantificar el valor de mercado de la operación de referencia en 2010 a 2012.

... ..

INGRESOS DE GINECOLOGÍA NO DECLARADOS

En el curso del procedimiento de comprobación e investigación, por una parte, se ha solicitado al obligado tributario, entre otras, facturas emitidas, medios de cobro y asiento en el libro diario de los servicios prestados a: Antonia; Diego y Esmeralda y, por otra, se han realizado requerimientos de información a las anteriores.

El obligado tributario ha aportado lo siguiente:

Antonia, factura NUM004, fecha 12 de noviembre de 2010, asiento 1153, cobro por caja, importe de 4.100€, correspondiente a seguimiento embarazo y parto.

Diego, factura sin número, de fecha 7 de diciembre de 2010, no aparece reflejada en contabilidad, importe 350€, correspondientes a una intervención quirúrgica.

Esmeralda, se aporta documento explicativo, el mismo escrito que se aportó como contestación al requerimiento de información, donde se señala: "(...) La Dra. Candida solo me realizó la cesárea, el seguimiento postoperatorio inmediato durante mi ingreso después de la intervención quirúrgica, y una consulta ulterior (...)

La intervención quirúrgica (cesárea) estuvo exenta de cobro de honorarios médicos por su parte, como muestra de su amistad y cooperación entre colegas médicos (...)

De igual forma mi seguimiento postoperatorio inmediato (una consulta relacionada con el postoperatorio de mi intervención quirúrgica) también estuvo libre de cobro de honorarios médicos por su parte. "

En los requerimientos de información, que obran en el expediente, las contestaciones y la documentación aportada es la siguiente:

Antonia aporta factura número NUM005 por importe de 5.800€, firmada por Dra. Candida. En la contestación señala "que el pago de dichos servicios se hizo en metálico en el momento de cada consulta".

Diego, factura sin número, de fecha 7 de diciembre de 2010, importe 350€, correspondientes a una intervención quirúrgica.

Esmeralda, mismo documento explicativo que el obligado tributario.

En consecuencia, procede incrementar los ingresos del ejercicio 2010 derivados de la actividad de ginecología en 6.150 €, con el siguiente detalle:

Antonia por la diferencia entre lo declarado por el obligado tributario, 4.100 €, y lo aportado en el requerimiento de información, 5.800 €.

Diego, por la falta de declaración del ingreso, 350 €.

Esmeralda, por los servicios prestados (intervención quirúrgica y consulta) 4.100 €.

Para la valoración de los servicios prestado a Esmeralda se ha tenido en cuenta lo siguiente:

En el ámbito fiscal, la presunción de onerosidad se equipara a una presunción de retribución de determinadas operaciones que origina las denominadas rentas presuntas a las que se extienden algunos hechos imponibles.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dispone en su norma de registro y valoración 14a que "los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos".

En nuestro caso para determinar el valor razonable se ha tenido en cuenta la factura aportada por el obligado tributario, ejercicio 2010, de un servicio similar al prestado a Esmeralda (intervención-cesárea y consulta). En concreto, la factura aportada por los servicios a Antonia donde figura: seguimiento de embarazo y parto, tratamiento y consulta, por

importe de 4.100 €.

... ..

7.4°.- CONCLUSIÓN.

En consecuencia, la determinación del valor de mercado de la operación de referencia en los años 2010, 2011 y 2012 correspondiente a la prestación de servicios efectuada por Da. Candida a TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP asciende a los importes que se detallan a continuación, resultantes de la diferencia entre los ingresos obtenidos por la sociedad de sus clientes por los servicios prestados por Da. Candida y los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido la sociedad:

CONCEPTO	2010	2011	2012
Ingresos obtenidos de la actividad por TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP	282.620,86	399.167,56	385.117,54
Gastos deducibles relacionados con los ingresos	105.706,36	183.267,53	81.483,05
VALOR NORMAL DE MERCADO ACTIVIDAD GINECOLOGIA	176.914,50	215.900,03	203.634,49

La determinación del valor de mercado de la operación de referencia en los años 2010, 2011 y 2012 correspondiente a la prestación de servicios efectuada por D. Ceferino a TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP asciende a los importes que se detallan a continuación, resultantes de la diferencia entre los ingresos obtenidos por la sociedad de sus clientes por los servicios prestados por D. Ceferino y los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido la sociedad:

CONCEPTO	2010	2011	2012
Ingresos obtenidos de la actividad por TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP	30.273,32	23.115,00	36.094,82
Gastos deducibles relacionados con los ingresos	2.843,23	1.989,01	1.752,59
VALOR NORMAL DE MERCADO ACTIVIDAD UROLOGÍA	27.430,09	21.125,99	34.342,23

El procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada llevado a cabo en el seno de estas actuaciones ha determinado, por tanto, un valor de mercado distinto del valor convenido por las partes. Siendo esto

así, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario como consecuencia de dicha corrección valorativa.

Considerando que la retribución de TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP a Da. Candida es un gasto relacionado con la obtención de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades y teniendo en cuenta los importes declarados por la entidad por las retribuciones satisfechas a aquél, procede disminuir la base imponible del Impuesto, en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado. Es decir, procede disminuir la base imponible del Impuesto en los siguientes importes:

CONCEPTO	2010	2011	2012
VALOR DE MERCADO	176.914,50	215.900,03	203.634,49
<i>Retribución a D. Candida</i>	<i>21.600,00</i>	<i>44.637,00</i>	<i>54.310,83</i>
Disminución Base Imponible	155.314,50	171.263,03	149.323,66

Considerando que la retribución de TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP. a D. Ceferino es un gasto relacionado con la obtención de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades y teniendo en cuenta los importes declarados por la entidad por las retribuciones satisfechas a aquél, procede disminuir la base imponible del Impuesto, en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado. Es decir, procede disminuir la base imponible del Impuesto en los siguientes importes:

CONCEPTO	2010	2011	2012
VALOR DE MERCADO	176.914,50	215.900,03	203.634,49
<i>Retribución a D. Candida</i>	<i>21.600,00</i>	<i>44.637,00</i>	<i>54.310,83</i>
Disminución Base Imponible	155.314,50	171.263,03	149.323,66

En consideración a los motivos de regularización expuestos, procede efectuar la siguiente regularización en el Impuesto sobre Sociedades del obligado tributario de los 2010, 2011 y 2012:

CONCEPTO	2010	2011	2012
<i>Retribución a D. Diego</i>	<i>27.430,09</i>	<i>21.125,99</i>	<i>34.342,23</i>
<i>Disminución Base Imponible</i>	<i>0</i>	<i>6.963,00</i>	<i>7.091,01</i>
Disminución Base Imponible	27.430,09	14.162,99	27.251,22

| Resultado: DISMINUCIÓN B.IMP.
182.744,59 | 185.426,02 |
176.574,88 |

... ..

90.- Regularización a Da Candida y a D. Ceferino por el IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2010, 2011 Y 2012

En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca del socio y administradora única del obligado tributario, Da Candida y del socio D. Ceferino por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los períodos 2010 a 2012. Teniendo en cuenta la valoración efectuada de la operación vinculada entre Da Candida, D. Ceferino y TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP, se dicta en esta misma fecha acuerdo de liquidación, por una parte, a Da Candida y, por otra, a D. Ceferino, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2010 a 2012, donde se realiza la correspondiente corrección resultante de la valoración a valor de mercado de la operación vinculada de referencia, considerando un aumento de su base imponible declarada por la diferencia entre el valor convenido por las partes como retribución de Da Candida y de D. Ceferino, y el valor de mercado determinado por la Inspección.

Asimismo se ha procedido a la tramitación del correspondiente expediente sancionador a Da Candida, socio y administradora única del obligado tributario, y a Ceferino, socio del obligado tributario, por concurrir tanto el elemento objetivo como subjetivo determinantes de la apreciación de infracción tributaria. Estableciéndose una remuneración de la entidad a los socios notablemente inferior a la de mercado, pudieron eludirse los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF, así como la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad, es decir, gastos destinados a satisfacer las necesidades personales de los socios.

Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es evidente e innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

Algunos de los hechos reiteradamente señalados en la propuesta de liquidación contenida en la presente acta pueden concluirse de la forma siguiente:

- Es, Candida quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla y su cónyuge Ceferino quien también ha creado la sociedad y la participa.

- La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, valor añadido relevante a la actividad económica realizada por los socios. El elemento esencial que determina la contratación con la sociedad es el perfil profesional de Candida y de Ceferino derivado de su titulación, formación y prestigio profesional, resultando clara la naturaleza personalísima de las prestaciones y el carácter accesorio de la sociedad puesto que ésta no podría haber desarrollado su actividad a favor de sus clientes por sí misma, prescindiendo de la participación de Candida y de Ceferino.

- Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente por las personas físicas, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad.

- No procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a las personas físicas hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido.

Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido a los socios eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF. Además, la concurrencia de la persona jurídica ha permitido beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad.

En consecuencia, a juicio de la Inspección, se aprecia el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, apreciando indicios de culpabilidad en la actuación de las personas físicas e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física.

Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de Da. Candida y de D. Ceferino a los efectos del correspondiente expediente sancionador.

Por lo que se refiere al obligado tributario TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP, en base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, no concurre en este caso el elemento objetivo determinante para la comisión de infracción tributaria de acuerdo con los artículos 183 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dado que de la propuesta de liquidación contenida en este Acta, resulta una cantidad a devolver a favor del obligado tributario."

... ..

11°.- Regularización. Base Imponible del Impuesto.

Como consecuencia de lo expuesto en los apartados anteriores, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 que resulta de la corrección valorativa de las operaciones vinculadas, es la siguiente:

	2010	2011	2012
BASE IMPONIBLE DECLARADA	128.889,11	150.259,57	150.207,02
Ajuste por la valoración de las Operaciones Vinculadas	-182.744,59	-185.426,02	-176.574,88
BASE IMPONIBLE COMPROBADA	-53.855,48	-35.166,45	-26.367,86

QUINTO: CARÁCTER DE LA LIQUIDACIÓN

El artículo 101 de la Ley 58/2003, al regular las clases de liquidaciones tributarias, establece:

"(...) 3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente."

La presente liquidación tiene carácter de liquidación provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 LGT, por haber sido practicada en un procedimiento inspector en el cual se ha realizado una comprobación de valor que no ha sido el objeto único de regularización.

III. LIQUIDACIÓN

En consecuencia, de acuerdo con los hechos y fundamentos de derecho antes expresados, se dicta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, la siguiente LIQUIDACIÓN provisional, confirmando la propuesta contenida en el acta en cuanto a la cuota y actualizando el cálculo de los intereses de demora a favor del obligado tributario hasta la fecha del presente acuerdo, según lo expuesto en el Fundamento Jurídico Sexto de este acuerdo:

	EJERCICIO 2010	EJERCICIO 2011	EJERCICIO >012
BASE IMPONIBLE	-53.855,48	-35.166,45	-26.367,86
Pagos fracc y cuotas imp.	3.700,30	7.614,00	7.069,49
Cuota diferencial	-3.700,30	-7.614,00	-7.069,49
Líquido a ingresar o dev.	-3.700,30	-7.614,00	-7.069,49
Autoliquidación	28.956,31	29.950,89	30.482,27
CUOTA	-32.656,61	37.564,89	-37.551,76

De forma agregada:

<i>Cuota</i>	-107.773,26
<i>Recargos</i>	0,00
<i>Intereses de Demora</i>	-17.491,92

-125.265,18"

Deuda a ingresar / a devolver

Por su parte, el acuerdo de liquidación provisional, de 17 de marzo de 2016, derivado del acta A02 NUM003, determinó que procedía la siguiente regularización en cuanto a los ingresos y gastos deducibles de la actividad:

"REGULARIZACIÓN. Base Imponible del Impuesto.

Como consecuencia de lo expuesto en los apartados anteriores, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 que resulta de la comprobación efectuada es la siguiente:

	2010	2011	2012
BASE IMPONIBLE DECLARADA	128.889,11	150.259,57	207,0
Aumento BI por Ingresos no declarados	6.150,00		
<i>Disminución BI por la valoración de</i>	<i>a Operaciones Vinculadas</i>	-	574,8
	-182.744,59	185.426,02	-176 8
Aumento BI por Gastos no deducibles	44.655,20	35.482,44	29.659,02
BASE IMPONIBLE COMPROBADA	-3.050,28	315,99	3.291,16

Y acaba determinando una deuda a ingresar de 1.017,04 €.

Quinto.

El artículo 16 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS regula las operaciones vinculadas en el siguiente sentido:

"1. 1º 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.

2º 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 .
- 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 .
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo .
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad , cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo .
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad , cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo .
- g) 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 de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo .
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en , al menos , el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios .
- i) 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 100 del capital social o de los fondos propios .
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero .
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio .
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas .

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 100 , 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 .

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas .

4. 1º 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.
- b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o , en su defecto , el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables , efectuando , si fuera preciso , las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- c) Método del precio de reventa , por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o , en su defecto , el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables , efectuando , si fuera preciso , las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación :

- a) Método de la distribución del resultado , por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones , en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares .
- b) Método del margen neto del conjunto de operaciones , por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes , ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o , en su caso , terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes , efectuando , cuando sea preciso , las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones .

5 . La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6 . La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos :

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición , producción o desarrollo como resultado del acuerdo .

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad .

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes , estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios .

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen .

7 . Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe , y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo , sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe . Asimismo , podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso , así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior , siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente .

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas .

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 .

9 . Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas :

1º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones .

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

" 2. Las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales se valorarán por su valor normal de mercado siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

Quienes realicen las operaciones señaladas en el párrafo anterior estarán sujetos a la obligación de documentación a que se refiere el artículo 16. 2 de esta Ley con las especialidades que reglamentariamente se establezcan."

Por otro lado, el art. 16 del Real Decreto 1777/2004, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece:

"Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad

1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

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

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

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

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

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

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

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

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

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

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 100 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 100 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:

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

2º 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 (RCL 2007, 664) (RCL 2007, 664).

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

Tal como se desprende de las liquidaciones provisionales, más arriba reproducidas, en este caso, se produjo en los ejercicios de referencia una operación vinculada entre la sociedad actora TRIMIÑO Y LUJAN MEDICOS SLP y su socios Dª Candida y D. Ceferino, que eran médicos especialistas, respectivamente, en obstetricia y ginecología y en urología.

La entidad actora fue constituida en el año 2008 y estaba dada de alta en el epígrafe del IAE 942.1, consultorios médicos, centros de socorro, sanitarios y clínico de urgencia.

Tenía su domicilio fiscal en la C/ San Andrés 10- 1º D de Majadahonda, donde, según reconoció la socia y administradora única, en la Diligencia 1 de las actuaciones inspectoras, los cónyuges tenían su vivienda habitual, sin que estuviese afecta parte alguna de dicha vivienda a la actividad profesional.

Dª Candida era en los ejercicios regularizados socia y administradora única de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP ostentando un 90% de las participaciones representativas del capital social de dicha sociedad.

D. Ceferino ostentaba en esos ejercicios un 10% de las participaciones representativas del capital social de dicha sociedad, con lo que se daban las circunstancias reguladas en el art. 16.2 TRLIS para considerar que se produjeron operaciones vinculadas entre la sociedad actora y sus socios, teniendo en cuenta que la socia mayoritaria, también era administradora única de la sociedad.

Las operaciones vinculadas a valorar en los ejercicios objeto de comprobación, 2010, 2011 y 2012, realizadas entre la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, SLP y sus socios, Da Candida, médico especialista en obstetricia y ginecología y su esposo D. Ceferino, médico especialista en urología, se refieren a la prestación de servicios médicos, facturados por la sociedad, por importe de 306.744,18 €; 422.282,56 € y 421.212,36 €, en 2010, 2011 y 2012.

Todos estos servicios estaban relacionados con actividades cuyo contenido esencial eran los servicios médicos prestados por Dª Candida, por los cuales recibió de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS SLP una retribución, en concepto de rendimientos de trabajo, en 2010, 2011 y 2012 por importes respectivos de 21.600 €, 44.637 € y 54.310,83 €, y los servicios médicos prestados por D. Ceferino por los cuales recibió de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, S.L.P. una retribución, en concepto de rendimientos de trabajo, por importe de 6.963 € en 2011 y de 7.091,01 € en 2012.

La entidad actora no ha acreditado que contase con medios materiales y personales más allá del propio trabajo de los socios.

A estos efectos no puede considerarse que el hecho de contratar con determinados profesionales médicos para que colaborasen en la prestación de servicios médicos, tales como consultas o intervenciones quirúrgicas, implique que la sociedad contase con medios personales diferentes de los socios. De hecho, los propios socios hubiesen podido contratar directamente con esos profesionales para ayudarles en la prestación de los servicios médicos por lo que no puede entenderse que, desde este punto de vista, la sociedad supusiese un valor añadido en la prestación de los servicios. En todo caso, las cantidades satisfechas a esos profesionales han sido tenidas en cuenta en la liquidación provisional como gastos deducibles en los diferentes ejercicios regularizados.

Tampoco consta que la sociedad tuviese medios materiales ya que, según se desprende del expediente administrativo, lo que hacía nuevamente la sociedad era celebrar contratos con diversos hospitales o clínicas para que éstas cediesen a sus socios, todos los medios materiales necesarios para desarrollar su trabajo. A título de ejemplo, el contrato de Colaboración Profesional celebrado el 1 de octubre de 2010 por la sociedad actora, con el

Hospital Pardo de Aravaca SAU, determina que la sociedad se compromete a la prestación profesional de servicios facultativos como consultas, pruebas diagnósticas e intervenciones quirúrgicas, utilizando para ello la sociedad la infraestructura y medios con los que contaba dicho hospital, como consultas, equipos o quirófanos.

Es más, tal como hemos señalado más arriba, el domicilio social de la sociedad coincidía con la vivienda habitual de los dos socios, por lo que no tenía un domicilio social o fiscal independiente.

La conclusión es que no se ha acreditado por la actora, a pesar de la carga de la prueba que le correspondía, conforme a lo previsto en el art. 105 LGT, que tampoco, desde este punto de vista, la sociedad tuviese medios materiales para desarrollar las actividades profesionales de sus dos socios, con lo que resulta claro que no aportaba ningún valor añadido a los servicios o trabajos realizados y que directamente hubiesen podido ser contratados directamente por los dos socios.

Se deduce de los contratos y facturas que obran en el expediente administrativo que las entidades para las que facturó la entidad actora en 2010, 2011 y 2012 contrataban con la actora en función de los servicios personalísimos que iban a desarrollar los socios y principalmente la socia mayoritaria.

Es perfectamente lícito la prestación de servicios mediante la creación de una sociedad, tal como regula la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, lo que no es lícito es que para eludir los tipos impositivos más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los socios utilicen una sociedad que no cuenta con infraestructura alguna para canalizar a través de ella sus actividades y tributar así por los tipos más favorables de Impuesto sobre Sociedades.

Sexto.

Lo expresado más arriba nos lleva a la otra cuestión controvertida en el recurso y es la valoración efectuada por la administración, de la operación vinculada, de acuerdo con las reglas del art. 16. 4. 1º a) TRLIS con la que la entidad actora se muestra en disconformidad.

Los servicios médicos facturados por la sociedad se elevaron a 306.744,18 €, 422.282,56 € y 421.212,36 €, en 2010, 2011 y 2012, respectivamente.

Todos estos servicios estaban relacionados con actividades cuyo contenido esencial eran los servicios médicos prestados por D^a Candida, por los cuales recibió de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS SLP una retribución, en concepto de rendimientos de trabajo, en 2010, 2011 y 2012 por importes respectivos de 21.600 €, 44.637 € y 54.310,83 €, y los servicios médicos prestados por D. Ceferino por los cuales recibió de la sociedad TRIMIÑO Y LUJAN MÉDICOS, S.L.P. una retribución, en concepto de rendimientos de trabajo, por importe de 6.963 € en 2011 y de 7.091,01 € en 2012.

La cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad, fue inferior al 85% del resultado previo a que se refiere la letra b) del artículo 16.6 del RIS.

Todos los contratos que se concertaron con las diferentes entidades, de los que se derivaron los ingresos y que han dado lugar a la regularización tributaria, tuvieron como finalidad el desarrollo profesional de la actividad médica de los doctores Candida y Ceferino ya que lo importante era su actuación médica y que su nombre y actuación profesional estuviese detrás de ellos, por lo que, como ya hemos señalado tantas veces en recursos similares (Sentencia de esta Sección Quinta dictada en el recurso 997/2013, de 20 de enero de 2016; Sentencia dictada en el recurso 257/2018 de 22 de enero de 2020; Sentencia dictada en el recurso 984/2019, el 12 de noviembre de 2020), se trataba de servicios personalísimos, a los que la sociedad no añadía o aportaba ningún valor añadido.

En tal sentido, hemos dicho en otras ocasiones, que no es óbice para ello el que la sociedad pueda tener empleados, que desarrollen todas esas funciones tendentes a la contratación, supervisión y desarrollo de los contratos de la misma, sin que se haya acreditado que ninguno de esos contratos tuviese otra finalidad diferente, lo que implica que, era imputable a los socios el 100% de los ingresos obtenidos por la contratación de los servicios prestados por los mismos, una vez deducidos los gastos que reunían los requisitos para ello.

De ahí que se entienda correcto el método del precio libre comparable, utilizado por la AEAT para valorar las operaciones vinculadas, previsto en el art. 16.4 a) RIS, al tener en cuenta, precisamente, el importe de los contratos celebrados con terceros independientes, deduciendo a continuación, para determinar la cuota, los gastos acreditados de la sociedad, ya que, como hemos visto más arriba, la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad, fue inferior al 85% del resultado previo a que se refiere la letra b) del artículo 16.6 RIS y la sociedad no contaba con medios personales y materiales propios, por lo que era posible la aplicación de la valoración prevista en el art. 16.4 TRIS, tal como hizo la AEAT.

En definitiva, no puede tomarse en consideración el informe pericial elaborado por D^a Enma, que ha sido aportado a las actuaciones, en cuanto que parte de la premisa de que la entidad actora ha tenido una actividad profesional independiente de la de los socios, mientras que de lo que se desprende del expediente administrativo y de la ausencia de pruebas realizadas en tal sentido, es que esa actividad residual no existió y de ahí que la valoración

de la operación vinculada, por el método del precio libre comparado, sea correcta, tomando en consideración para ello la totalidad de los ingresos de la sociedad procedentes de la actividad médica de sus socios.

Séptimo.

- En relación con la prestación gratuita de servicios realizada a D^a Esmeralda, la Inspección actuaria que aplicó el valor razonable a los servicios médicos prestados por la Dra. Candida a través de la sociedad, a Esmeralda, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 14 a del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que dispone: "los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos".

De la misma forma, el artículo 5 TRLIS establece que las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.

La entidad actora aportó en las actuaciones inspectoras un escrito, como contestación al requerimiento de información sobre los servicios médicos prestados a esa paciente, donde se señala por la misma lo siguiente: "(...) La Dra. Candida solo me realizó la cesárea, el seguimiento postoperatorio inmediato durante mi ingreso después de la intervención quirúrgica, y una consulta ulterior (...)

La intervención quirúrgica (cesárea) estuvo exenta de cobro de honorarios médicos por su parte, como muestra de su amistad y cooperación entre colegas médicos (...)

De igual forma mi seguimiento postoperatorio inmediato (una consulta relacionada con el postoperatorio de mi intervención quirúrgica) también estuvo libre de cobro de honorarios médicos por su parte. "

La AEAT no dio credibilidad a tales manifestaciones y decidió incrementar los ingresos del ejercicio 2010, derivados de la actividad de ginecología, en relación a esa paciente, en 4.100 €, debido a la presunción de onerosidad

A tal efecto, para determinar el valor razonable de los servicios prestados, se tuvo en cuenta la factura aportada por la entidad actora en el ejercicio 2010 de un servicio similar al prestado a D^a Esmeralda (intervención-cesárea y consulta). En concreto, la factura aportada por los servicios a Antonia donde figura: seguimiento de embarazo y parto, tratamiento y consulta, por

importe de 4.100 €.

Dicha valoración se debe de entender correcta, ya que no consta prueba alguna de la gratuidad del servicio médico prestado, puesto que era necesario, al menos, que, por la carga de la prueba que pesaba sobre la entidad actora, al existir una presunción de onerosidad de los servicios médicos prestados, se aportase en este recurso el testimonio de dicha paciente, para que pudiese ser interrogada con la necesaria inmediatez y contradicción, sin que una simple manifestación, en un escrito, pueda ser suficiente para entender acreditada la gratuidad del servicio, que, en todo caso, tuvo que originar unos mínimos gastos de quirófano, equipos o material.

Octavo.

Por lo que se refiere al vehículo marca Toyota del que disponía en renting la sociedad, matrículaQYY, debe corroborarse lo expresado en el acuerdo de liquidación respecto que no se ha acreditado por la recurrente que dicho vehículo estuviese afecto, de forma exclusiva, a la actividad de la sociedad y que no fuese utilizado también para fines privados de sus socios, por mucho que su socia mayoritaria lo utilizase para efectuar desplazamientos para acudir a realizar actividades profesionales.

A tal efecto el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señala en su art. 10.3: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de inscripción contable, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: "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 último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicha Ley, 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 se rigen".

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe 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.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2015, dictada en el recurso 650/2013, recuerda que: "el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; si bien para que esta prueba pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas- y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora; pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en Derecho ni habría manera de determinar si el producto deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo.

En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que: "no se opone al contenido del artículo 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios (STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso Phan Hoang c. Francia , § 33; de 20 de marzo de 2001, caso Telfner c. Austria , § 5); si bien, cuando se trata de la denominada prueba de indicios la exigencia de razonabilidad del engarce entre lo acreditado y lo que se presume cobra una especial trascendencia, pues en estos casos es imprescindible acreditar no sólo que el hecho base o indicio ha resultado probado sino que el razonamiento es coherente, lógico y racional. Es ésta, como destacábamos en la sentencia antes citada de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010), la única manera de distinguir la verdadera prueba de indicios de las meras sospechas o conjeturas, debiendo estar asentado el engarce lógico en una "comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes" (SsTC 45/1997, de 11 de marzo , F. 5; 237/2002, de 9 de diciembre , F. 2; 135/2003, de 30 de junio , F. 2, entre otras). "

De ahí que el art. 106.1 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", y por ello el art. 108.2 de la misma Ley determina que: "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

En todo caso, la valoración de la fuerza probatoria de los documentos privados que se aporten por los interesados debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil, para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

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

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso, además, que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

De ahí que, no habiéndose acreditado por la entidad recurrente que el vehículo estaba afecto a la actividad de la sociedad de forma exclusiva, no procede la deducción de los gastos asociados al mismo.

No se cuestiona por la recurrente ningún otro de los gastos cuya deducción se niega por la administración.

Por último, debe señalarse que no es posible en este recurso resolver sobre la sanción que fue impuesta a los socios ya que no ha sido objeto del mismo.

En definitiva, debe de desestimarse íntegramente el recurso y confirmarse la Resolución recurrida del TEAR, por ser conforme a derecho.

Noveno.

Conforme a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede la imposición de costas a la entidad recurrente, al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 4.000 euros, atendida la facultad de moderación dicho precepto concede a este Tribunal, fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el IVA si resultara procedente.

F A L L A M O S

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por TRIMIÑO Y LUJÁN MÉDICOS SLP, representada por la Procuradora D^a Cristina María Deza García, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 13 de junio de 2019, que desestimó las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, deducidas contra dos liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, declarando conforme a derecho la resolución recurrida, con imposición de las costas procesales causadas a la recurrente, hasta el límite establecido 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 2610-0000-93-0252-20 (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 2610-0000-93-0252-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

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

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

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.