

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088005

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 2887/2022, de 21 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3470/2020

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Servicios no personalísimos. Valor añadido por la sociedad. La recurrente centra sus alegaciones en la indebida consideración de los servicios prestados a la sociedad por el socio como personalísimos, o *intuitu personae*, la injustificada atribución al trabajo de los socios del entero y exclusivo valor añadido en la prestación de servicios por la sociedad a terceros, la minusvaloración de las funciones del personal contratado por la sociedad, que llevaría aparejada la reserva de un margen operativo mínimo e injustificado a la misma en la mecánica de valoración de aquellas operaciones, o la insuficiente y equivocada motivación del método legal de valoración escogido para aquéllas. Afirma la Sala que se da por sentado por parte de la Inspección que la actividad de los socios cubre el entero espectro del giro social, sin dejar espacio al valor añadido de un solo trabajador o colaborador, donde ni se detallan a modo de ejemplo las facturas giradas a terceros y su exacto alcance, ni las razones por las que los concretos servicios facturados a éstos en cada caso han de identificarse al milímetro, y enteramente, con los prestados por los socios a la sociedad; se remite una y otra vez la Inspectora a la descripción de funciones efectuada por la representación del obligado tributario para ambos socios, tomándola cual mantra, y, aun así, no vemos dónde está la certeza en la afirmación de que gestión de compras, de sistemas, de productoras, de presupuestos, de interrelaciones y de localizaciones de proyectos (las que los socios vienen a reconocer como propias) agoten la entera operativa de la sociedad (de hecho, las citadas funciones apuntan más a la administración del quehacer social, a la preparación de proyectos, y a la captación de clientes, a la ordenación de medios, en suma, que a la prestación de servicios concretos a clientes concretos); no parece que la contratación simultánea de hasta cuatro personas apunte a una vulgar estructura de apoyo administrativo residual, sin más, y ello sin considerar la posibilidad de haber la sociedad contado con colaboraciones externas, a lo que apunta la demanda, y sobre lo que nada explica el acuerdo de liquidación, aun para descartarlas motivadamente; en fin, la estructura de gastos recogida en el propio acuerdo de liquidación (aquéllos sobre los que de hecho viene a aplicarse el celeberrimo -por conocido ya en otros supuestos- porcentaje del 5%, a modo de margen de la sociedad), descartadas las retribuciones convenidas con los socios, declaradas y ocultas, indica cifras considerables, que llegan a alcanzar prácticamente la mitad de los ingresos, lo que, como mínimo, y sin perjuicio ni condicionante o compromiso alguno para cuanto haya de razonarse en fundamentos sucesivos, apunta a una estructura societaria que va más allá de la simple aportación de servicios administrativos residuales. En suma, las premisas lógicas mismas de las que parte la valoración de operaciones vinculadas acometida por la recurrida flaquean, tal como las mismas aparecen explicadas en el propio acuerdo de liquidación, a la luz de la actividad investigadora desplegada (de la que, por lo demás, pese a la extensión del acuerdo de liquidación, pocos detalles se dan, más allá del examen de la documentación facilitada por el propio obligado tributario, que no se da aquí noticia alguna de pesquisas a modo de requerimientos a terceros, o declaraciones de empleados, clientes o proveedores), hasta el punto de devenir anulable la regularización practicada en sede de operaciones vinculadas. Siendo así que la propia parte recurrente trae a autos estudio retributivo (al que poca o ninguna atención se presta en contestación a la demanda) de los servicios de los socios del que resultan unos valores sensiblemente alejados (en tanto que inferiores) de la valoración llevada a cabo por la recurrida, y, curiosamente, para buena parte de los períodos investigados, más cercanos a la retribución convenida entre sociedad y socios, sumando retribuciones declaradas (que la propia parte recurrente, por cierto, admite en demanda inferiores a las valoradas en el estudio por ella misma aportado) y ocultas (que las hay). La impugnación, en lo atinente a la regularización por operaciones vinculadas, merece con ello estimación, habiendo de anularse aquélla en todas las derivadas asociadas al valor asignado a los servicios de los socios (que supone aumento de base imponible en sede de imposición personal para ellos, y correlativa disminución de la base en sede de IS). Habiendo de tenerse por igualmente anulables los ajustes secundarios derivados de aquélla.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Don Eduardo Rodríguez Laplaza.

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Doña ISABEL HERNANDEZ PASCUAL
Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 3470/2020 - RECURSO ORDINARIO 1397/2020

Partes: "IMAGING PROFESSIONALS EUROPE, S.L." c/ TEARC

En aplicación de la normativa española y europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable, hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 2887

Ilmos. Sres. Magistrados.

D^a. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

D^a. ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)

En la ciudad de Barcelona, a veintiuno de julio de dos mil veintidós.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 1397/2020, interpuesto por "IMAGING PROFESSIONALS EUROPE, S.L.", representada por el Procurador D. Carlos Montero Reiter, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 13 de octubre de 2020, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, "contra acuerdo de liquidación derivado de Acta de Inspección correspondientes a los ejercicios 2011-2014 por el concepto Impuesto sobre Sociedades dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Barcelona de la Delegación Especial de Cataluña". La cuantía, en la resolución recurrida, queda fijada, a efectos de aquella vía, en 17.469,09 euros.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, interesa de esta Sala sentencia por la que:

"se anule y deje sin efecto la Resolución del TEARC que se recurre, así como el Acuerdo de Liquidación referenciado en los antecedentes de hecho"

Tercero.

La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

Cuarto.

Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido aquélla efectivamente lugar.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignados en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 13 de octubre de 2020, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000.

La resolución recurrida comprende la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO. Con fecha 13/06/2016.se notificó inicio de actuaciones de comprobación e investigación que dieron lugar a la formalización el 06/07/2017 de las siguientes actas:

- A02- NUM001 relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014, con carácter global.
- A02- NUM002 correspondiente el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014, operación vinculada, de la cual trae causa el presente acuerdo.
- A02- NUM003 referente a IVA, períodos 1T/2012 a 4T/2014.
- A02- NUM004 en relación con Retenciones/ingresos a cuenta por rendimientos trabajo/profesional, períodos 1T/2012 a 4T/2014.

SEGUNDO. El día 05/12/2017 se practicó la notificación de acuerdo de liquidación A23-: NUM002 en base a lo siguiente

"Partiendo de estos requisitos, se procede a analizar la deducibilidad de los mismos efectuando la siguiente distinción:

- 1) Gastos no afectos a la actividad y pagos de la sociedad al socio que redundan directamente en beneficio del socio y que, como se motivará, deben calificarse como mayor retribución del socio.
- 2) Gastos no deducibles a efectos de la determinación del resultado de explotación de la sociedad pero que no suponen mayor retribución del socio profesional.

1) Gastos no afectos a la actividad y pagos de la sociedad al socio que redundan en beneficio del socio. Estos gastos se imputarán a cada uno de los socios al 50% dada la dificultad de asignarlos concretamente a cada uno de ellos, ya que casi ninguna factura especifica quién es el destinatario de dicho gasto. Únicamente se imputa el 100% de los gastos del coche Mercedes en los años 2011 y 2012 a Jose María, ya que es titular exclusivo del mismo.

Respecto de los gastos del vehículo marca AUDI que se considera de uso privado de los socios y, por tanto, no se admite ninguna deducción de cualquier gasto que genera el mismo, también se imputará en un 50% su uso a cada socio, ya que no puede determinarse quién es el usuario exclusivo, entendiéndose que pueden utilizarlo cualquiera de los dos.

Los gastos resumidos en el cuadro son en definitiva gastos por cuyo carácter se considera que sólo pueden afectar a la esfera personal de los socios. Asimismo, teniendo en cuenta la actividad de la empresa, ejercida directamente por los socios, no se aprecia que este tipo de gastos resulten necesarios en modo alguno para la actividad.

Respecto a dichos gastos que, a priori, no serían deducibles por tratarse de gastos personales no afectos a la actividad y, por tanto, no vinculados con los ingresos, se admite sin embargo su deducibilidad como gastos de la actividad en la medida en que se consideren, tal como se fundamentará más adelante, rendimiento de actividades económicas (retribución oculta) en sede de los socios. Por otra parte, además de tales gastos personales contabilizados por la sociedad, se han efectuado transferencias y salidas de efectivo de las cuentas de la sociedad a favor del socio-administrador, Jose María, por importes de 20.874,26 euros y 12.400,00 euros, en los ejercicios 2012 y 2013 respectivamente, sin que se haya justificado el origen de tales movimientos. Estas cantidades, no contabilizadas como gasto, suponen también una retribución oculta y serán deducibles para la sociedad, igual que en el caso anterior, como gastos de la actividad en la medida en que se consideren rendimiento de actividades económicas en sede del socio.

En este punto, se debe proceder a la calificación de los gastos de naturaleza personal y pagos en que incurre la sociedad IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL en beneficio de sus socios.

a) Esfera sobre la que inciden dichos gastos y pagos.

En relación con los gastos de alquiler, hay que indicar lo siguiente:

En relación a este inmueble, el obligado tributario indicó en el dossier informativo aportado el 11 de abril de 2017, que únicamente estaba afecto al uso privativo de los socios un 13 por 100 del total.

Analizado el plano aportado, en el que se señalan las dependencias privadas que cubrirían dicho porcentaje de uso, se observa que el mismo no incluye ni baño ni cocina, por lo que esta Inspección considera, de forma prudente, que el porcentaje de uso debe incrementarse en un 7 por 100 por la parte de baño y cocina que es utilizada por los socios de manera privativa, siendo ésta una necesidad social indiscutible.

Asimismo, se incluyen como gastos no deducibles a priori los suministros asociados a estas viviendas ya que, de acuerdo con varias consultas vinculantes de la D.G.T. (V0801-07 de 17 de abril; V0180/2013, de 23 de enero de 2013), los gastos derivados de suministros (agua, luz, teléfono, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse la regla del prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda. A mayor abundamiento, no se ha acreditado en modo alguno qué parte de estos suministros se destina a la actividad económica de la sociedad, correspondiendo tales suministros, como se ha indicado, a la vivienda donde residen los socios.

2) En cuanto a los gastos relacionados con varios vehículos de turismo:

Los vehículos de turismo sólo se entenderán afectos a la actividad desarrollada por el obligado tributario cuando se utilicen en la misma y siempre y cuando dicho vehículo sea de su titularidad.

En el caso que nos ocupa, IMAGING se dedujo los gastos de un automóvil marca Mercedes, que aparece, según los datos contenidos en la D.G.T. como de titularidad del socio Sr. Jose María. Además, no se ha acreditado durante la actuación inspectora la dedicación del vehículo a la actividad de IMAGING.

Posteriormente, da de baja este automóvil y en octubre de 2012 (el 24 y el 31 concretamente) adquiere otros dos vehículos marca AUDI.

3) En los Hechos se han señalado una serie de gastos incurridos en los años 2012, 2013 y 2014 que se califican de estrictamente particulares de los socios de la sociedad IMAGING, ya que se corresponden con gastos habituales en la vida particular de las personas, más que con gastos necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial. Entre ellos, encontramos gastos médicos, gastos de viajes no empresariales, gastos de autoescuela, gastos de menaje de hogar, gastos de gimnasio, gastos de higiene personal y de belleza...En el listado incluido en los Hechos se especifica el concepto y el comentario sobre los mismos. Hay que aclarar que en este listado de gastos particulares se han incluido los gastos de alarma de la vivienda en que los socios residen habitualmente b) Imposibilidad de que estos gastos y pagos respondan a otro tipo de operación.

El pago de estos gastos personales de los socios no obedece a ningún contrato u operación entre ellos y la sociedad IMAGING PROFESSIONALS EUROPE distinto de la relación consistente en la prestación de servicios por los socios al obligado tributario o de la relación socios-sociedad.

Así, no existe una donación ni un pago de dividendo ni una devolución de aportaciones a los socios (ni ninguna otra operación societaria análoga que suponga desembolso para la entidad y cobro para la persona física y que, por tanto, pudiera explicar este pago de gastos personales de los socios por parte de dicha entidad).

Además, en el caso de los dividendos o de cualquier otra operación societaria análoga, no consta que haya existido el acuerdo de los órganos de administración necesario.

Asimismo, otra hipótesis podría consistir en que la entidad hubiera abonado estos gastos personales de los socios de forma tal que se generara una deuda de éstos con la sociedad IMAGING, pero tal circunstancia no se ha producido.

En definitiva, no se justifica en modo alguno el motivo por el cual la sociedad satisface estos gastos y pagos a favor de los socios, así que es evidente que sólo puede obedecer a la prestación de servicios efectuada por Jose María y Petra, prestación que se puede calificar de carácter personalísimo, en la medida que la creación de valor en la sociedad la realizan personalmente los socios a través del desarrollo de las funciones delimitadas y asignadas a cada uno de ellos, que cubren la total operativa de la sociedad.

c) Relación existente entre las personas físicas y la sociedad.

De acuerdo a lo expuesto en los Hechos, en los ejercicios objeto de comprobación, Jose María es uno de los socios fundadores de IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL (NIF: B65477887), ostentando una participación del 96,67%.

Petra, por su parte, es una de las socias fundadoras de IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL (NIF: B65477887), ostentando una participación del 3,33%.

2) Gastos no deducibles a efectos de la determinación del resultado de explotación de la sociedad.

1) Como justificantes de parte de los gastos consignados en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades presentada en 2011, 2012, 2013 y 2014, se han aportado tickets o facturas simplificadas por los importes que se señalan en el listado de gastos indicado en los Hechos.

Los soportes documentales aportados que tratan de justificar los citados gastos no reúnen los requisitos formales necesarios para admitir su deducibilidad, ya que carecen de los datos imprescindibles para considerar factura completa de acuerdo con el Reglamento de facturas aprobado por el RD 1496/2003, que regula el deber de expedir y entregar factura completa cuando el destinatario sea empresario o profesional.

Es de obligado cumplimiento que, para aceptar un gasto como deducible, sea necesaria la oportuna y suficiente justificación del mismo, que debe realizarse mediante la presentación del correspondiente documento o factura, los cuales han de ser definidos como "completos", es decir, han de reunir los requisitos señalados en el Reglamento anterior, concretamente, en su artículo 6. Si falta una de estas menciones o uno de estos datos, la factura es incompleta y por tanto el gasto que refleja la misma no puede ser objeto de deducción de los ingresos si no se acompaña de otras pruebas que acrediten la realidad de los mismos y su afectación a la actividad.

En definitiva, por tratarse de documentos incompletos que no hacen prueba fehaciente de su realidad y su afectación a la actividad, ya que no consta ningún dato del receptor de los servicios prestados, no se admite la deducibilidad de los referidos gastos.

2) Tal y como se ha reflejado en los Hechos, se relacionaron una serie de gastos originados en el año 2011 cuya deducibilidad se cuestiona, ya que no se consideran relacionados con la actividad empresarial. Además, no se puede aceptar como deducible la factura emitida por RECURS DINAMIC por importe de 5.000 euros (más IVA), ya que ésta no presenta un perfil suficiente para poder realizar cualquier tipo de actividad y, además, no se ha presentado el supuesto trabajo efectuado. Todo ello supone un importe no deducible: 5.512,80 euros.

Por otra parte, en el año 2013 se consignó en la declaración por este impuesto en concepto de "Otros resultados" la cantidad de 1.370,11 euros. Según el balance de Sumas y saldos, en dicha partida se englobarían 497,64 euros como "gastos excepcionales" y 872,47 euros como "sanciones AEAT". De acuerdo con el artículo 14.1.c) del TRLIS, las sanciones no son fiscalmente deducibles y del importe consignado como gasto excepcional, no se ha justificado ni su origen ni su procedencia, por lo que tampoco puede admitirse su deducibilidad.

3) En los años 2011, 2012, 2013 y 2014 no se han aportado documentos justificativos de determinados gastos, a pesar de haber sido solicitada su aportación reiteradamente a lo largo de las actuaciones inspectoras.

Ahora bien, como se ha explicado con anterioridad, también resultarán gasto deducible los pagos efectuados a Jose María vía transferencias (pagos que no fueron contabilizados como gasto por la sociedad), que suponen una retribución oculta de la actividad económica prestada por el mismo, circunstancia por la cual habrá que efectuar un ajuste que supondrá una disminución de la base imponible de la sociedad.

C.2. EXISTENCIA DE VINCULACIÓN En primer lugar, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.1 del TRLIS, procede analizar la relación existente entre IMAGING PROFESSIONALS EUROPE S.L. y las personas físicas Jose María y Petra, para verificar si se trata de personas vinculadas.

Partiendo de los datos que constan en los Hechos relativos a la participación de Jose María en la sociedad IMAGING, se verifica claramente que en los ejercicios objeto de comprobación, Jose María, además de ser socio en un 96,67%, ostentaba el cargo de administrador único.

Petra, por su parte, también ostenta la condición de socia en un 3,33%. Por tanto, resulta evidente la vinculación de ambos con la sociedad.

En este caso, como ya se ha señalado, la operación vinculada objeto de valoración consiste en la prestación de servicios en el área de publicidad por parte de Jose María y Petra a la sociedad IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL. En concreto, según el obligado tributario, las funciones de la sociedad las desarrollan sus dos socios al 50%, ocupándose Jose María de la gestión de productoras, de la gestión de sistemas y de la gestión de compras, mientras que la Sra. Petra tenía asignada la gestión de presupuestos, la gestión de interrelaciones con Dinamic Models SL y la gestión de localizaciones de proyectos publicitarios.

Como se puede observar, y de acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, la entidad IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL no cumple con todos y cada uno de los requisitos previstos para la posible aplicación del artículo 16.6 del RIS en los ejercicios comprobados, por lo que no puede presumirse que el valor convenido sea el valor de mercado, siendo necesario valorar los servicios prestados a valor de mercado. De acuerdo con la contestación a la Consulta Vinculante 1484-10 de la Dirección General de Tributos, "el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, (BOE de 11 de Marzo), establece distintos métodos generales para la valoración de operaciones vinculadas, que son desarrollados en el artículo 16 del RIS, cuyo apartado 6 establece un criterio especial de valoración para los servicios prestados por socios profesionales cuando se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo. Por tanto, en caso de incumplimiento de los referidos requisitos, resultarán de aplicación a los servicios prestados por el socio profesional los métodos generales de valoración establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

En consecuencia, deben aplicarse los métodos generales de valoración previstos en el artículo 16.4 del TRLIS 1- Características de los servicios prestados

Las operaciones vinculadas aquí analizadas se refieren exclusivamente a las prestaciones de servicios de los socios.

En el presente caso estamos indubitadamente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo, puesto que lo trascendental del servicio radica en los conocimientos profesionales del sector por parte de los dos socios. En este sentido, se trata de una actividad en la cual los clientes contratan los servicios basándose en la confianza depositada en la pericia y habilidad de las profesionales que lo prestan y no en cualquier otro motivo. Una vez analizados los servicios prestados y habida cuenta que las operaciones vinculadas se valoran por su valor normal de mercado, se hace preciso establecer una metodología para la determinación de ese valor.

En este punto debemos referirnos a la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (R.G. 08483/2015) que ha estimado el recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra Resolución dictada por el TEAR de Cataluña de 15 de enero de 2015, fijando el criterio siguiente: "Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

De acuerdo con lo señalado, el método que se estima más adecuado es el previsto en el 16.4.1.a) del TRLIS: el método del precio libre comparable.

No obstante, el Acta de referencia ha optado por el método del coste incrementado siguiendo las directrices de la OCDE. En este sentido, en atención a las circunstancias concurrentes en el presente supuesto (proximidad del vencimiento del plazo del procedimiento) y siendo más favorable al obligado, aunque pudiera cuestionarse la aplicación del citado método de coste incrementado, el acuerdo de liquidación que ahora se dicta mantiene dicha aplicación, cuyo análisis se expone a continuación.

En virtud del citado método, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han de minorar los gastos en los que incurrió para la obtención de dichos ingresos, teniendo en cuenta un margen adicional del 5% sobre los gastos deducibles.

Tal y como se ha indicado, la experiencia sitúa el margen aludido entre el 3 y el 10%, según los hechos y circunstancias de cada supuesto. En el caso que nos ocupa, los servicios de bajo valor añadido prestados por IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL no permiten otorgarle a la entidad un margen del 10%. En contraposición, tampoco parece apropiado un 3% habida cuenta que, a pesar de la escasa relevancia de los servicios de apoyo que presta, contribuye a limitar los riesgos asumidos por los socios en el sentido de que, en su caso, la sociedad sólo

respondería hasta consumir su patrimonio. En consecuencia, se opta por el porcentaje que resulta más común, esto es, el 5%."

TERCERO. Disconforme el acuerdo de liquidación, en este Tribunal ha tenido entrada la presente reclamación interpuesta en fecha 02/01/2018 . Seguida la reclamación por sus trámites, puesto de manifiesto el expediente, en fecha 18 de julio de 2018 formuló alegaciones manifestando sucintamente:

"1. Error en los hechos La Inspección ha construido su objetivo de llevar el beneficio de la Sociedad al IRPF del socio basándose en unos hechos inexistentes y que, por ello, no ha podido acreditarlos. Así, también se alegará que la Sociedad a la cual mi representado presta servicios, realiza una actividad empresarial y no una actividad profesional. Es decir, la actividad que ejerce la Sociedad necesita de una estructura de negocio (un local, medios personales y materiales, cartera de clientes...) y fue fundada por los socios como una empresa con ánimo de lucro y no para desarrollar una actividad profesional (inexistente) de sus socios. No tiene sentido que la Inspección entienda que mi representado ejerce una actividad profesional a través de la Sociedad.

2. Naturaleza de los servicios prestados por mi representado. En relación con el punto anterior, esta parte expondrá los motivos por los cuales en la medida en que Imaging no puede considerarse que ejerce una actividad profesional, los servicios que presta no son personalísimos. Y, por tanto, los beneficios o pérdidas y las responsabilidades y riesgos de la Sociedad no son trasladables a sus socios

3. Nulidad de los ajustes por operaciones vinculadas. Esta parte expondrá los motivos por los cuales entiende que no proceden los ajustes por operaciones vinculadas. Resumidamente los motivos serían los siguientes: a) el precio convenido entre mi representado y la Sociedad ya es de mercado, b) el método del coste incrementado empleado por la Inspección para determinar el valor convenido no procede ya que tal y como bien sostiene la propia Inspección, el método que se estima más adecuado es el método del precio libre comparable y c) la Inspección tenía recursos suficientes para haber aplicado el método idóneo, pues no puede justificarse con que no tenía tiempo suficiente.

4. Improcedencia de los ajustes por retribución oculta.

En este apartado se acreditará el error en el que ha incurrido la Inspección de los Tributos, por cuanto ha imputado gastos de la Sociedad como retribución oculta de mi representado que, en nuestra opinión, no le corresponden."

La fundamentación de la misma obedece a la siguiente literalidad, en lo que importa:

"(...) TERCERO. Este Tribunal se ha pronunciado en las reclamaciones NUM005 NUM006, NUM007, NUM008, NUM009 y NUM010 respecto a los dos socios de la sociedad IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL Jose María y Petra, desestimando las alegaciones. Por lo cual procede la transcripción de lo allí razonado ante alegaciones idéntica a las ahora objeto de examen:

"Respecto al carácter vinculado (en los términos del artículo 16.3 TRLIS) de las prestaciones de servicios personales de los socios a la sociedad en relación con los servicios que esta sociedad ofrece a terceros, es de plena aplicación el mandato del artículo 16.1.1º TRLIS, según el cual "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". Así pues, en tales situaciones el valor de mercado ha de prevalecer por encima de los precios y condiciones convenidas por las partes y ello con la finalidad de evitar distorsiones en la correcta determinación y asignación de la renta de tal manera que la carga fiscal sea acorde a la riqueza de los obligados (artículo 31.1 CE) y se cumplan con las exigencias legales de indisponibilidad por los particulares de los elementos esenciales de la obligación tributaria (artículo 17.1 y 20 LGT), por tanto aplicar esta normativa no supone cuestionar ni el ejercicio profesional o empresarial a través de sociedades ni cuestionar las economías de opción del obligado tributario. Ahora bien, tales decisiones del obligado tributario, en ningún caso, podrán suponer una arbitraria asignación de precios a lo largo de la cadena de valor del negocio que subyace bajo esas estructuras jurídicas (contrato de sociedad, contrato laboral, etc).

Así las cosas, la determinación de ese valor de mercado será el resultado de un método de análisis que queda enmarcado por lo expuesto en el artículo 16.1 RIS, según el cual:

"A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habría 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"

Se trata, pues de implementar lo que se conoce como análisis de comparabilidad, esto es, inferir el precio de mercado a partir de elementos de contraste o comparación tomados de otras empresas u operaciones que cumplan con dos requisitos básicos: (i) actuar en condiciones de independencia (no vinculación) y (ii) ser equiparables (comparables) con la empresa u operación analizada.

Debe advertirse que desde la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que dio nueva redacción al artículo 16 TRLIS la valoración de las operaciones vinculadas ha dejado de ser una exclusiva potestad o facultad administrativa, para convertirse en una obligación de los contribuyentes que ex artículo 16.1 TRIS, "valorarán por su valor de mercado" las operaciones efectuadas con personas vinculadas.

Todo lo anterior ha dado lugar a que gran parte de la normativa sobre esta cuestión se ocupe de gestionar esa carga probatoria trasladada al contribuyente, de tal manera que la norma tasa y dimensiona esa carga y, en algunos casos, la excluye, creándose puertos seguros o normas de salvaguarda.

En efecto, con carácter general, recae sobre el contribuyente una específica carga probatoria, consistente en la elaboración de la conocida como "documentación" a que se refiere el artículo 16.2 TRIS (una suerte de prueba preconstituida y con efectos liberatorios de una eventual responsabilidad). El artículo 16.2 TRIS señala que "Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente". El desarrollo reglamentario se ubica en los artículos 18 a 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedad (en adelante RIS), aprobado por Real Decreto 1777/2004, que también se ocupan de establecer supuestos de documentación simplificada o de exoneración de la misma.

Junto a ello, se regulan puertos seguros o normas de salvaguarda como el del artículo 16.6 RIS, donde se blindo al valor declarado por el obligado tributario frente a posibles modificaciones por la Administración, siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones.

En efecto, establece el artículo 16.6 RIS, que el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

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

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

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

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

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

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

CUARTO. Pues bien, a la vista de las consideraciones antes realizadas procede rebatir ciertas ideas que figuran en el escrito de alegaciones aportado.

En primer lugar, ya hemos dicho que, tras la reforma operada por la Ley 36/2006 que dio nueva redacción al artículo 16 TRLIS, la valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas dejó de concebirse como una facultad que la administración podía aplicar en determinados casos ("La administración tributaria podrá valorar..." decía el antiguo 16 TRLIS) y pasó a configurarse como una obligación general a cargo de todo sujeto pasivo concernido que se ve obligado, a partir de esa reforma, a valorar todas sus operaciones vinculadas a valor de mercado ("Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado", establece el precepto vigente). Ello significa que el obligado tributario ya no puede actuar, al menos desde la Ley 36/2006, como si fuera ajeno a cualquier carga o actividad probatoria en orden a valorar sus propias operaciones vinculadas. Al contrario es a él a quien le corresponde la iniciativa y la prueba en esta materia, por así establecerlo la normativa de precios de transferencia y por venir así definido en las reglas generales en materia probatoria (En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos

constitutivos del mismo - artículo 105.1 LGT). Sin embargo, no parece ser esta la idea que se desprende de las alegaciones presentadas que dedican sus más de sesenta páginas a criticar lo que ha hecho la Inspección (en especial el análisis funcional de la entidad), pero en modo alguno justifican o explican lo que el obligado tributario hizo ni lo que todos los empleados que han trabajado para la sociedad han hecho para contribuir al crecimiento de la misma y lo que declaró, ni el motivo o razones por los que se debería aceptar como de mercado los salarios anuales declarados

En este caso concreto, la Inspección, a la vista de la actividad realizada por la sociedad, de sus medios y estructura, considera que la actividad de los socios, sus conocimientos y reputación en publicidad, relaciones públicas y agencia de modelos, son el elemento imprescindibles para el negocio y servicios que presta la sociedad y son también un elemento determinante para que los clientes quieran contratar con esa sociedad personalista.

Siendo la actividad de los socios el componente esencial de la facturación de dicha entidad a sus clientes, servicios que en síntesis consisten en la prestación de servicios para campañas de publicidad y similares, y considerado, pues, inexistente o irrelevante el valor añadido aportado por la sociedad a la actividad ejercida, tanto el TEAC como los tribunales de justicia estiman correcto acudir a un método de valoración en virtud del cual se procedería de la siguiente manera (TEAC en resolución de fecha 02/03/2016 RG 8483/2015 dictada en unificación de criterio):

"Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

Esto es, será acorde a la metodología de precios de transferencia estimar que el valor de los servicios prestados por el socio equivale al precio percibido por la sociedad, menos los gastos asumidos por ésta para canalizar dichos servicios hacia el mercado.

Sobre la corrección de tal metodología se han manifestado de manera consistente y reiterada los tribunales (vide SSAN 10/06/2015, Rec 321/2014 ; 06/06/2016, Rec. 411/2014 ; 09/02/2017, Rec. 1/2015 ; 22/06/2016, Rec. 551/2014 ; 12/04/2018, Rec. 213/2015 ; 17/01/2019, Rec. 197/2016 y SSTSJ de Madrid 27/06/2018, Rec. 316/2018 ; 25/04/2018, Rec. 512/201612 / 04/2018, Rec. 605/2016 ; 19/03/2018, Rec. 574/2016 ; 07/03/2018, Rec. 408/2016 y 14/02/2018, Rec. 1282/2015). En la última de las Sentencias citadas (TSJM 14/02/2018, Rec 1282/2015) se dice al respecto:

"Así, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes y por ello decae el análisis del informe de MGI Audicon & Partners en relación a la realidad del salario pactado con don Rodrigo puesto que el alcance de su cuantía no será objeto de discusión. Es indiscutible por ello, como afirma la Inspección, que lo que vale el trabajo personal de don Rodrigo es el valor del servicio que la entidad actora factura a sus clientes y ello porque, en realidad, existe una confusión material entre la actividad de la mercantil y los servicios que presta don Rodrigo y basta para ello observar el alcance de los contratos suscritos y la inexistencia material de ejercicio de actividad distinta de las propias funciones que detalladamente relaciona el informe de parte, si bien del importe obtenido por dicha entidad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención y ello es así porque, frente a lo sostenido en demanda, la empresa no constituye un valor añadido en la prestación de los servicios,..."

En el mismo sentido ha resuelto el TS en sentencia de 18/07/2017 (rec. 3015/2016):

"(...) pero precisamente en estos casos en los que la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello que lo que vale el trabajo personal (...) es el valor del servicio que la entidad

actora factura a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos. Por tanto la liquidación impugnada se ajusta a derecho debiendo desestimarse el recurso contencioso-administrativo respecto de la liquidación."

En este sentido se ha manifestado el reclamante señalando que es evidente que debería aplicar el método del precio libre comparable, en detrimento del método del coste incrementado y no sirve de excusa que le falte tiempo a la Inspección en el desarrollo de sus actuaciones. No obstante, en las normas expuestas cuando se habla de los métodos de valoración aplicables el artículo 16.4 del TRLIS (actual artículo 18 LIS), dispone que "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 se 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 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"

En consecuencia, al señalar la norma que se podrá aplicar algunos de los siguientes métodos, refiriéndose al Método del precio libre comparable, Método del coste incrementado y Método del precio de reventa, no está estableciendo la prioridad de un método frente a otro, a diferencia de los Método de la distribución del resultado y Método del margen neto del conjunto de operaciones, que sí refleja con claridad que se trata de métodos subsidiarios a los tres primeros. Por ello, no se estiman las pretensiones del reclamante en este punto respecto a los métodos de valoración aplicables.

En cuanto al cuestionamiento por parte del reclamante de los ajustes realizados por la inspección, una vez obtenido el precio o valor de mercado, el ajuste que se realiza en sede del socio lo es por la diferencia entre ese valor y la retribución convenida (oculta o no) que también se imputa a la base imponible del socio, por tanto, esa retribución convenida no se imputa dos veces, sino solo una.

QUINTO. Asimismo, discrepa el reclamante de que la RTEAC de fecha 02/03/2016 RG 8483/2015 dictada en unificación de criterio, sea aplicable a su caso, pues a diferencia del supuesto allí contemplado, los socios Sr. Jose María y Petra no realizan personalmente la totalidad de las actividades que conforman el servicio ofrecido por IMAGING PROFESSIONALS EUROPE, S.L a sus clientes y, por eso, tales servicios ofrecidos por la entidad no son identificables, exclusivamente, con actividades personalísimas del socio. A nuestro modo de ver, entre ambos casos, existen más similitudes que discrepancias, pues existe un más que evidente sustrato artístico en la actividad desempeñada por IMAGING PROFESSIONALS EUROPE, S.L.

Los socios se limitan a discutir el supuesto carácter personalísimo de los servicios prestados por el socio a su sociedad, ya que tal y como señala en su escrito de alegaciones "todo el mundo con un poco de paciencia y gracia puede realizar fotografías y realizar un book fotográfico". Sin embargo, no nos parece relevante esta discusión, porque en el ámbito de la valoración de operaciones vinculadas de lo que se trata no es tanto de discutir semánticamente sobre el carácter intuitu personae de los servicios, sino sobre el valor añadido que aporta cada una

de las partes (socio y sociedad) al servicio globalmente prestado, esto es, se trata de identificar el tipo de funciones, activos y riesgos que deben ser retribuidos en sede de la sociedad y sobre las funciones, activos y riesgos que deben serlo en sede del socio. Como establece el TEAC en la Resolución parcialmente transcrita, lo relevante es si la sociedad actúa "aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física" y en el presente caso, resulta esencial la aportación de los socios a la actividad de la sociedad, que no solo aportan sus servicios personales y experiencia, en funciones tales como gestión de productoras, gestión de sistemas y gestión de compras, gestión de presupuestos, gestión de interrelaciones con Dinamic Models SL, sino que también aporta al negocio la captación de clientes y la gestión de localizaciones de proyectos publicitarios, situación que no resulta en absoluto comparable, como se pretende, a la de un mero empleado por cuenta ajena que se limita a aportar su trabajo en el marco de una organización y de unos medios materiales o inmateriales ajenos, pues, junto con su trabajo de intermediación, el socio aporta, como hemos visto, la organización y ordenación de la actividad, así como la captación de clientes, sin la cual la entidad estaría fuera del negocio. Así las cosas, las funciones, labores y riesgos asumidos por la sociedad se aparecen como perfectamente residuales y de escaso valor y se consideran suficientemente retribuidas con el margen del 5% imputado.

SEXTO. Discrepa la sociedad de la evaluación que de sus medios y recursos hace la Inspección. A este respecto, sobre los medios materiales, se señala que la sociedad dispone de activo inmobiliario, unas instalaciones adecuadas, un material de grabación y fotografía de alta calidad, un vestuario, un personal (contaba con 1 empleado fijo en el 2012, 3 en el 2013 y 4 en el 2014 y personal en prácticas, según puede comprobarse en el modelo 190)

A nuestro juicio esta alegación debe ser matizada ya que si bien dispone de un activo inmobiliario a disposición de la sociedad, durante los años 2011, 2012, 2013 y parte de 2014, el contrato firmado por el socio Jose María y la sociedad propietaria del piso establecen que dicho inmueble se alquila exclusivamente para el destino de vivienda permanente del Sr. Jose María y su esposa Petra. En cuanto a que deben computarse como medios humanos a disposición de la empresa, no solo a los socios el Sr. Jose María y Petra, sino a toda una serie de empleados que completan la plantilla, no ha quedado acreditado que las funciones de estas trabajadoras no hayan sido fundamentalmente residuales, de apoyo a la gestión administrativa de la sociedad, y que por tanto la creación de valor en la sociedad la realicen personalmente los socios a través del desarrollo de las funciones delimitadas y asignadas a cada uno de ellos, que cubren la total operativa de la sociedad.

SÉPTIMO. También se muestra disconforme el reclamante con la calificación como profesionales de las rentas percibidas de IMAGING PROFESSIONALS EUROPE, S.L. Hemos de partir de que el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo establece que no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena "quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella, en los términos previstos en la Disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio". De acuerdo con esa disposición adicional, se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador spongán, al menos, la mitad del capital social. Es de ver que ya antes de la Ley 20/2007 la jurisprudencia del Tribunal Supremo había fijado doctrina en el sentido de que no puede entenderse que existan las notas de dependencia y ajenidad propias del contrato laboral cuando el empleado posee más del 50 por cien de la empresa que lo contrata (Sentencia de la Sala de lo social de 20 de octubre de 1998 . Rec. Casación Unificación Doctrina 4062/1997)

Así las cosas, no cabe entender que los socios el Sr. Jose María y Petra pudiera tener una relación laboral con IMAGING PROFESSIONALS EUROPE, S.L. por lo que se confirma el criterio seguido por Inspección.

OCTAVO. A continuación se analizan los gastos de IMAGING, PROFESSIONALS EUROPE, S.L regularizados por la Inspección en los acuerdos liquidatorios A23 - NUM011 y A23 - NUM012

Por lo que respecta a los gastos que la Inspección imputa como retribución profesional al Sr. Jose María y Petra, considera la Inspección que si bien, a priori, no serían deducibles por tratarse de gastos personales no afectos a la actividad y, por tanto, no vinculados con los ingresos, se admite su deducibilidad como gastos de personal en la medida en que se consideran rendimiento de actividades económicas (retribución oculta) en sede del socio. En cuanto a la calificación jurídica de estos gastos satisfechos por la sociedad y que se destinan a satisfacer gastos personales del socio, la Inspección concluye que o redundan, directa o indirectamente, en su propio beneficio o en el de su familia lo que supone una retribución encubierta para éste por la actividad que realiza para IMAGING, PROFESSIONALS EUROPE, S.L. y que por lo tanto, suponen un incremento de las retribuciones satisfechas al Sr. Jose María y Petra.

En primer lugar, analizando la naturaleza de estos gastos (alquiler de vivienda, suminitros, alquiler parking, coche, gastos médicos, viajes no empresariales, autoescuela, menaje de hogar, gimnasio, higiene personal y de belleza etc.), este Tribunal considera que existen indicios suficientes para compartir los argumentos de la Inspección relativos a que se trata de gastos satisfechos por la sociedad y que se destinan a satisfacer necesidades personales de los socios. La entidad no ha acreditado suficientemente que los citados gastos redunden en beneficio exclusivo de la sociedad.

A mayor abundamiento hay que considerar el hecho de que si uno de los socios utiliza el dinero de la sociedad para sus gastos privados puede entenderse como una forma de retribución. El cargar gastos particulares en las cuentas bancarias de la sociedad viene a ser lo mismo que percibir una remuneración mayor a la que figura en la correspondiente nómina, pero sería una remuneración no sujeta a retención. Por tanto, se confirma la calificación jurídica de estos gastos realizada por la Inspección.

NOVENO. En mérito de lo expuesto, procede desestimar todas las alegaciones formuladas, confirmando los actos liquidatorios A23 - NUM011 y A23 - NUM012."

QUINTO. En el presente caso, al haber determinado este Tribunal en las reclamaciones mencionadas que los gastos satisfechos y las cantidades transferidas a los socios por parte de la sociedad, a pesar de tratarse de gastos personales no afectos a la actividad y, por tanto, no vinculados con los ingresos, tendrían la consideración de rendimiento de actividades económicas (retribución oculta) en sede de los socios, tendrán, en contraposición, en sede de la sociedad, la consideración de deducibles.

SEXTO. En segundo lugar, se alega por el reclamante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16.6 RIS para considerar el valor convenido como valor de mercado. El artículo 16.6 RIS señala que el valor convenido por las partes no será modificado por la Administración cuando, entre otras circunstancias que no hacen al caso, ocurra lo siguiente:

-Que 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 (apartado a).

-Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los sociosprofesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere el punto anterior (apartado b).

-Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los sociosprofesionales cumplan los siguientes requisitos (apartado c):

1. Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios

2. 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.

Pues bien, en el presente caso no se puede considerar aplicable el citado precepto ya que no se cumple el requisito establecido en la letra a) de dicho precepto, ya que se exige que la sociedad cuente con medios materiales y personales adecuados para el ejercicio de la actividad. Y tal y como nos hemos pronunciado en las reclamaciones previas mencionadas para los socios de la sociedad "A nuestro juicio esta alegación debe ser matizada ya que si bien dispone de un activo inmobiliario a disposición de la sociedad, durante los años 2011, 2012, 2013 y parte de 2014, el contrato firmado por el socio Jose María y la sociedad propietaria del piso establecen que dicho inmueble se alquila exclusivamente para el destino de vivienda permanente del Jose María y su esposa Petra. En cuanto a que deben computarse como medios humanos a disposición de la empresa, no solo a los socios el Jose María y Petra, sino a toda una serie de empleados que completan la plantilla, no ha quedado acreditado que las funciones de estas trabajadoras no hayan sido fundamentalmente residuales, de apoyo a la gestión administrativa de la sociedad, y que por tanto la creación de valor en la sociedad la realicen personalmente los socios a través del desarrollo de las funciones delimitadas y asignadas a cada uno de ellos, que cubren la total operativa de la sociedad"

Asimismo, no se cumple el requisito establecido en la letra b) de dicho precepto, pues la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los sociosprofesionales por la prestación de sus servicios a la entidad es inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a), por lo que el obligado tributario no podía considerar que el valor convenido coincidía con el valor normal de mercado.

Por otra parte, las retribuciones son inferiores a 44.200 euros, dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes, en todos los ejercicios en relación con Petra y en todos los ejercicios, salvo el año 2012, en relación con Jose María Por tanto, no se cumple con todos los requisitos previstos en la letra c) del artículo 16.6 del RIS anteriormente reproducido.

Por tanto, resultando evidente que no se cumplían todas las condiciones para aplicar esa cláusula de salvaguarda a las retribuciones convenidas por las partes vinculadas, debe ser desestimada esta alegación.

Como se puede observar, y de acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, la entidad IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL no cumple con todos y cada uno de los requisitos previstos para la posible aplicación del artículo 16.6 del RIS en los ejercicios comprobados, por lo que no puede presumirse que el valor convenido sea el valor de mercado, siendo necesario valorar los servicios prestados a valor de mercado. De acuerdo

con la contestación a la Consulta Vinculante 1484-10 de la Dirección General de Tributos, "el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, (BOE de 11 de Marzo), establece distintos métodos generales para la valoración de operaciones vinculadas, que son desarrollados en el artículo 16 del RIS, cuyo apartado 6 establece un criterio especial de valoración para los servicios prestados por socios profesionales cuando se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo. Por tanto, en caso de incumplimiento de los referidos requisitos, resultarán de aplicación a los servicios prestados por el socio profesional los métodos generales de valoración establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

SÉPTIMO. Desestimada la alegación y dado que no resulta aplicable la cláusula de salvaguarda prevista en el artículo 16.6 del RIS, corresponde detenerse a la forma en que se valoraron las operaciones entre el socio y la sociedad. Así, en el acuerdo de liquidación se ha optado por el método del coste incrementado siguiendo las directrices de la OCDE, debido a que la proximidad del vencimiento del plazo del procedimiento ha aconsejado lo hizo más aconsejable. En virtud del citado método, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han de minorar los gastos en los que incurrió para la obtención de dichos ingresos, teniendo en cuenta un margen adicional del 5% sobre los gastos deducibles. La experiencia sitúa el margen aludido entre el 3 y el 10%, según los hechos y circunstancias de cada supuesto. En el caso que nos ocupa, los servicios de bajo valor añadido prestados por IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL no permiten otorgarle a la entidad un margen del 10%. En contraposición, tampoco parece apropiado un 3% habida cuenta que, a pesar de la escasa relevancia de los servicios de apoyo que presta, contribuye a limitar los riesgos asumidos por los socios en el sentido de que, en su caso, la sociedad sólo respondería hasta consumir su patrimonio. En consecuencia, se opta por el porcentaje que resulta más común, esto es, el 5%.

Por tanto, y, en contestación a sus alegaciones, al señalar la norma que se podrá aplicar algunos de los siguientes métodos, refiriéndose al Método del precio libre comparable, Método del coste incrementado y Método del precio de reventa, no está estableciendo la prioridad de un método frente a otro, a diferencia de los Método de la distribución del resultado y Método del margen neto del conjunto de operaciones, que sí refleja con claridad que se trata de métodos subsidiarios a los tres primeros. Por ello, no se deberán estimar las pretensiones de la reclamante en este punto respecto a los métodos de valoración aplicables

En cuanto al cuestionamiento por parte de la reclamante de los ajustes realizados por la inspección, una vez obtenido el precio o valor de mercado, el ajuste que se realiza en sede del socio lo es por la diferencia entre ese valor y la retribución convenida (oculta o no) que también se imputa a la base imponible del socio, por tanto, esa retribución convenida no se imputa dos veces, sino solo una."

Segundo.

En demanda, en que se detalla el sentido de la liquidación llevada a cabo, que ha supuesto para la sociedad recurrente, en sede de operaciones vinculadas, tras la sucesiva práctica de ajuste primario y secundario, una minoración de la base imponible declarada, para cada uno de los ejercicios regularizados, con importe a devolver (folios segundo y tercero de la misma), aparecen articulados los siguientes motivos de impugnación:

- "nulidad de actuaciones por inexistencia de actividad profesional ejercida por la sociedad, carácter empresarial e infraestructura de la misma";
- "nulidad de la resolución por la falta de identificación de los servicios prestados por mi representada con los recibidos por sus socios";
- "nulidad por inexistencia de vinculación de la socia Dña. Petra con la sociedad IMAGING" ;
- "nulidad del ajuste primario efectuado por operaciones vinculadas"; y
- "nulidad del ajuste secundario efectuado por operaciones vinculadas".

Tercero.

Resolviendo la controversia, quede esto de entrada claro, en los estrictos términos en que la parte recurrente la ha centrado en demanda, habrá de hacerse notar que no todos los motivos de invalidez desarrollados en demanda serán necesariamente abordados, allí donde, se verá, merecerá el recurso estimación en base a algunos de ellos, en todo o en parte (del desarrollo del motivo, se entiende). Obviada ésta que, sin precisar en pura hipótesis de alusión explícita, estimamos preciso en todo caso connotar.

La demanda pivota en torno a la denuncia de una indebida regularización en sede de operaciones vinculadas, con sus derivadas de ajuste primario y ajuste secundario para la sociedad. Los argumentos en demanda son profusos, centrándose, en esencia y apretada síntesis, en la indebida consideración de los servicios prestados a la sociedad por el socio como personalísimos, o intuitu personae, la injustificada atribución al trabajo de los socios del entero y exclusivo valor añadido en la prestación de servicios por la sociedad a terceros, la minusvaloración de las funciones del personal contratado por la sociedad, que llevaría aparejada la reserva de un margen operativo

mínimo e injustificado a la misma en la mecánica de valoración de aquellas operaciones, o la insuficiente y equivocada motivación del método legal de valoración escogido para aquéllas.

Las mismas razones que aquí nos ocupan han sido abordadas por esta Sala y Sección en el enjuiciamiento de los recursos seguidos ante la misma bajo los números 1396/2020 (recurso Sala TSJ 3469/2020) y 1398/2020 (recurso Sala TSJ 3471/2020), con ocasión de la regularización entendida con cada uno de los socios, habiendo en aquéllos recaído sentencias en fechas siete y ocho de julio pasados, respectivamente. En la primera de ellas, en su FJº 3º, se razona en los siguientes términos de interés a los efectos de la presente controversia y sus parámetros:

"(...) Veamos los razonamientos esenciales del acuerdo de liquidación al respecto del extremo que aquí importa (los destacados serán en todo caso propios de esta Sala):

"(...) El objeto social de la entidad, definido en el artículo 2 de los Estatutos, es el siguiente: gestión audiovisual y producción; la representación de actores, modelos, artistas, especialistas y deportistas; la publicidad; cine, audiovisuales y televisión; la agencia de noticias; la asesoría y consultoría; la explotación de todo tipo de formatos y contenidos audiovisuales en internet.

Su ACTIVIDAD (principal) clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 844, fue la de SERVICIOS PUBLICIDAD, RELACIONES PUBLICAS.

(...)

- Elementos personales y materiales

Tal y como se ha indicado con anterioridad, reiteramos que, según manifestaciones del representante autorizado en diligencia número 7, de fecha 11 de abril de 2017, aportando un dossier efectuado por el Sr. Jose María, las funciones de la sociedad las desarrollan los dos socios, al 50 por 100 desde el inicio de la actividad por parte de la sociedad en el año 2011. Previamente, el 20 de febrero de 2017 se había aportado otro dossier en el que se especificaba la actividad realizada por cada uno de ellos: el Sr. Jose María se encargaba de la gestión de productoras, de la gestión de sistemas y de la gestión de compras, mientras que la Sra. Petra tenía asignada la gestión de presupuestos, la gestión de interrelaciones con Dinamic Models y la gestión de localizaciones de proyectos publicitarios. Se observa que están delimitadas las funciones de cada uno de ellos de manera clara y precisa, de tal manera que la intervención de ambos en el adecuado cumplimiento del objeto social es necesaria desde el primer momento. Además, en ningún momento de las actuaciones inspectoras el representante autorizado ha manifestado que todas las funciones señaladas fueron ejercidas por alguno de los socios de manera exclusiva, ni realizada por alguna persona ajena a ellos. E incluso en el año 2011, año de inicio de la actividad, en el que la socia Petra no recibe retribución alguna de la sociedad, sólo existe una persona contratada únicamente durante 52 días ejerciendo funciones de oficial administrativo.

En cualquier caso, como hemos dicho anteriormente, todos los servicios facturados por la sociedad se corresponden a servicios realizados personalmente por sus socios, constituyendo para ellos su principal fuente de ingresos.

Por su parte, en la diligencia número 2, de 14 de septiembre de 2016, se solicitó la aportación de cualquier contrato de prestación de servicios entre la sociedad y los dos socios, sin que se haya aportado ninguno a lo largo de las actuaciones inspectoras.

Por otro lado, en los ejercicios comprobados, la sociedad ha tenido contratadas a las personas que se señalan en el cuadro, las cuales, según los contratos aportados, han ejercido funciones meramente administrativas o de prácticas:

NIF TRABAJADOR CATEGORIA AÑOS Comentario

NUM013 Esther Oficial Administrativo 2011 52 días
NUM014 Eva Auxiliar Administrativo 2012-2013-2014
NUM015 Fidela Oficial de 3ª prácticas 2013-2014 por días
NUM016 Flora Oficial de 3ª prácticas 2013-2014
NUM017 Graciela Oficial de 3ª prácticas 2014

Las funciones de estas trabajadoras han sido eminentemente residuales, de apoyo a la gestión administrativa de la sociedad. La creación de valor en la sociedad la realizan personalmente los socios a través del desarrollo de las funciones delimitadas y asignadas a cada uno de ellos, que cubren la total operativa de la sociedad

Finalmente, en cuanto al domicilio de la sociedad, durante el año 2011 y hasta abril de 2012, el domicilio fiscal de la sociedad y de los socios estaba radicado en la CALLE000, nº NUM018, de Barcelona, mientras que a partir de esta fecha se traslada a la CALLE001, nº NUM019, de la misma ciudad, estando el contrato firmado por el

socio Jose María y la sociedad Proramcar (NIF: B17337452), propietaria del piso, en el que se establece que dicho inmueble se alquila exclusivamente para el destino de vivienda permanente del Sr. Jose María y su esposa Petra. A partir del 3 de marzo de 2014 existe un nuevo contrato, que se aporta, firmado por las mismas partes, pero esta vez el Sr. Jose María como administrador de la sociedad Imaging, en el que el destino del inmueble pasa a ser distinto del de vivienda (según términos del mismo contrato). En diligencia nº 7, de 11 de abril de 2017, se aporta un dossier informativo, que contenía planos y fotos, en el que se manifiesta que desde el año 2014 se compartió el uso de la vivienda entre la sociedad y los socios, afectando un 13 por 100 al uso privativo de los socios. Se indicaba que "el sector con acceso independiente estaba separado de las oficinas, con una superficie de 23 metros cuadrados, sobre un total de 190".

(...)

En este caso, como ya se ha señalado, la operación vinculada objeto de valoración consiste en la prestación de servicios en el área de publicidad por parte de Jose María y Petra a la sociedad IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL. En concreto, según el obligado tributario, las funciones de la sociedad las desarrollan sus dos socios al 50%, ocupándose Jose María de la gestión de productoras, de la gestión de sistemas y de la gestión de compras, mientras que la Sra. Petra tenía asignada la gestión de presupuestos, la gestión de interrelaciones con Dinamic Models SL y la gestión de localizaciones de proyectos publicitarios.

Tanto la sociedad como las personas físicas valoraron estos servicios en los siguientes importes:

Jose María AÑO 2011 AÑO 2012 AÑO 2013 AÑO 2014

Retribución declarada 12.000,00 18.895,75 18.000,00 18.000,00

Petra AÑO 2011 AÑO 2012 AÑO 2013 AÑO 2014

Retribución declarada - 6.000,00 15.000,00 6.000,00

Asimismo, como se ha explicado en apartados anteriores, la sociedad satisfizo una retribución oculta a sus socios por la prestación de tales servicios.

En conclusión, el valor convenido por la prestación de los servicios en el área de publicidad ascendió a:

Jose María AÑO 2011 AÑO 2012 AÑO 2013 AÑO 2014

Retribución declarada 12.000,00 18.895,75 18.000,00 18.000,00

Retribución oculta gastos personales 9.653,85 9.296,14 7.364,61 8.392,93

Retribución oculta transferencias recibidas - 20.874,26 12.400,00 -

TOTAL 21.653,85 49.066,15 37.764,61 26.392,93

Petra AÑO 2011 AÑO 2012 AÑO 2013 AÑO 2014

Retribución declarada - 6.000,00 15.000,00 6.000,00

Retribución oculta gastos personales 5.907,24 7.442,20 7.364,61 8.392,93

Retribución oculta transferencias recibidas - - - -

TOTAL 5.907,24 13.442,20 22.364,61 14.392,93

Por tanto:

AÑO 2011 AÑO 2012 AÑO 2013 AÑO 2014

Valor convenido Jose María 21.653,85 49.066,15 37.764,61 26.392,93

Valor convenido Petra 5.907,24 13.442,20 22.364,61 14.392,93

VALOR CONVENIDO TOTAL 27.561,09 62.508,35 60.129,22 40.785,86

A continuación, se ha de analizar si el valor convenido señalado coincide con el valor de mercado de la prestación de servicios efectuada.

(...)

Así, los ingresos de explotación comprobados, que coinciden con los declarados, son los siguientes:

2011 2012 2013 2014

Importe neto de la cifra de negocios declarada 193.417,04 207.317,89 364.941,00 350.833,87

A estos efectos hay que poner de manifiesto que, sin Jose María y Petra, la sociedad IMAGING no obtendría los ingresos derivados de los servicios de publicidad prestados a terceros pues dichos servicios requirieron ineludiblemente la intervención material de sus socios, ya que se trata de servicios personalísimos o insustituibles, "intuitu personae". En este sentido, reiteramos que, según el obligado tributario, las funciones de la sociedad las desarrollan sus dos socios al 50%, ocupándose Jose María de la gestión de productoras, de la gestión de sistemas y de la gestión de compras, mientras que la Sra. Petra tenía asignada la gestión de presupuestos, la gestión de interrelaciones con Dinamic Models SL y la gestión de localizaciones de proyectos publicitarios.

Por otro lado, los gastos de explotación comprobados son:

AÑO 2011 AÑO 2012 AÑO 2013 AÑO 2014

GASTOS DECLARADOS 146.910,12 159.839,34 213.434,97 264.958,44

Ajuste gastos no deducibles 45.359,23 8.341,70 15.553,96 15.257,57

GASTOS CONTABILIZADOS DEDUCIBLES 101.550,89 151.497,64 197.881,01 249.700,87

Retribución declarada de los socios contabilizada como gasto (Jose María+ Petra) 12.000,00 24.895,75
33.000,00 24.000,00

Retribución oculta de los socios contabilizada como gasto 15.561,09 16.738,34 14.729,21 16.785,86

GASTOS CONTABILIZADOS DEDUCIBLES SIN RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS (*) 73.989,80
109.863,55 150.151,80 208.915,01

(...)

Por otro lado, en los ejercicios comprobados, la sociedad ha tenido contratadas a las personas que se señalan en el cuadro, las cuales, según los contratos aportados, han ejercido funciones meramente administrativas o de prácticas:

NIF TRABAJADOR CATEGORIA AÑOS Comentario

NUM013 Esther Oficial Administrativo 2011 52 días
NUM014 Eva Auxiliar Administrativo 2012-2013-2014
NUM015 Fidela Oficial de 3ª prácticas 2013-2014 por días
NUM016 Flora Oficial de 3ª prácticas 2013-2014
NUM017 Graciela Oficial de 3ª prácticas 2014

Las funciones de estas trabajadoras han sido eminentemente residuales, de apoyo a la gestión administrativa de la sociedad. La creación de valor en la sociedad la realizan personalmente los socios a través del desarrollo de las funciones delimitadas y asignadas a cada uno de ellos, que cubren la total operativa de la sociedad.

Finalmente, en cuanto al domicilio de la sociedad, durante el año 2011 y hasta abril de 2012, el domicilio fiscal de la sociedad y de los socios estaba radicado en la CALLE000, nº NUM018, de Barcelona, mientras que a partir de esta fecha se traslada a la CALLE001, nº NUM019, de la misma ciudad, estando el contrato firmado por el socio Jose María y la sociedad Proramcar (NIF: B17337452), propietaria del piso, en el que se establece que dicho inmueble se alquila exclusivamente para el destino de vivienda permanente del Sr. Jose María y su esposa Petra. A partir del 3 de marzo de 2014 existe un nuevo contrato, que se aporta, firmado por las mismas partes, pero esta vez el Sr. Jose María como administrador de la sociedad Imaging, en el que el destino del inmueble pasa a ser distinto del de vivienda (según términos del mismo contrato). En diligencia nº 7, de 11 de abril de 2017, se aporta un dossier informativo, que contenía planos y fotos, en el que se manifiesta que desde el año 2014 se compartió el uso de la vivienda entre la sociedad y los socios, afectando un 13 por 100 al uso privativo de los socios. Se indicaba que "el sector con acceso independiente estaba separado de las oficinas, con una superficie de 23 metros cuadrados, sobre un total de 190".

(...)

Es cierto que la sociedad ha tenido contratadas a Esther (2011), Eva (2012-2014), Fidela (2013-2014), Flora (2013-2014) y Graciela (2014), si bien, según los contratos aportados, han ejercido funciones meramente administrativas o de prácticas. Es decir, las funciones de estas trabajadoras han sido eminentemente residuales, de

apoyo a la gestión administrativa de la sociedad. La creación de valor en la sociedad la realizan personalmente los socios a través del desarrollo de las funciones delimitadas y asignadas a cada uno de ellos, que cubren la total operativa de la sociedad.

3. Riesgos

Difícilmente podemos apreciar que haya un verdadero reparto de riesgos, ya que al ser las actuaciones de los socios tan personales, no cabe entender que la prestación de sus servicios a una sociedad vinculada pueda aliviar las responsabilidades frente a los clientes.

(...)

Según manifestaciones del representante autorizado en diligencia número 7, de fecha 11 de abril de 2017, aportando un dossier efectuado por el Sr. Jose María, las funciones de la sociedad las desarrollan los dos socios, al 50 por 100. Previamente, el 20 de febrero de 2017 se había aportado otro dossier en el que se especificaba la actividad realizada por cada uno de ellos: el Sr. Jose María se encargaba de la gestión de productoras, de la gestión de sistemas y de la gestión de compras, mientras que la Sra. Petra tenía asignada la gestión de presupuestos, la gestión de interrelaciones con Dinamic Models y la gestión de localizaciones de proyectos publicitarios. En cualquier caso, como hemos dicho anteriormente, todos los servicios facturados por la sociedad se corresponden a servicios realizados personalmente por sus socios.

En el presente caso estamos indubitadamente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo, ya que la intervención de los socios es indispensable para el funcionamiento de la sociedad. Además, en cuanto al personal contratado en los años 2011, 2012, 2013 y 2014, es de carácter administrativo.

(...)

Así lo vamos a hacer a los únicos efectos de valorar las operaciones. Entenderemos que los socios realizan las funciones consistentes en la representación y las propias de una agencia de modelos y que la sociedad realiza la función de prestación de servicios de apoyo.

(...)

En este punto debemos referirnos a la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (R.G. 08483/2015) que ha estimado el recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra Resolución dictada por el TEAR de Cataluña de 15 de enero de 2015, fijando el criterio siguiente: "Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

De acuerdo con lo señalado, el método que se estima más adecuado es el previsto en el 16.4.1.a) del TRLIS: el método del precio libre comparable.

No obstante, el Acta de referencia ha optado por el método del coste incrementado siguiendo las directrices de la OCDE. En este sentido, en atención a las circunstancias concurrentes en el presente supuesto (proximidad del vencimiento del plazo del procedimiento) y siendo más favorable al obligado, aunque pudiera cuestionarse la aplicación del citado método de coste incrementado, el acuerdo de liquidación que ahora se dicta mantiene dicha aplicación, cuyo análisis se expone a continuación.

La valoración debemos hacerla, según el punto 3.18 DOCDE, en la sociedad, por desarrollar funciones menos complejas que no implican el recurso a intangibles valiosos. Posteriormente extenderemos este valor a los dos socios. Es decir, a la hora de distribuir el resultado obtenido conjuntamente por todas las partes implicadas, se determina primeramente la parte atribuible a la sociedad, en tanto la valoración de sus funciones (al no existir intangibles) es de menor dificultad, siendo el resto atribuible a la persona física.

(...)

Las DSI recomiendan en sus puntos 63 a 65 valorar estas operaciones por el método del coste incrementado, aplicando a los costes en los que incurre la sociedad en beneficio de los socios, un margen apropiado que la experiencia sitúa entre el 3 y el 10%, siendo lo normal un 5%.

(...)

Este método está recogido en el artículo 16.4.1º.b TRLIS, que lo considera uno de los prioritarios cuando pueda aplicarse.

En virtud del citado método, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han de minorar los gastos en los que incurrió para la obtención de dichos ingresos, teniendo en cuenta un margen adicional del 5% sobre los gastos deducibles.

Tal y como se ha indicado, la experiencia sitúa el margen aludido entre el 3 y el 10%, según los hechos y circunstancias de cada supuesto. En el caso que nos ocupa, los servicios de bajo valor añadido prestados por IMAGING PROFESSIONALS EUROPE SL no permiten otorgarle a la entidad un margen del 10%. En contraposición, tampoco parece apropiado un 3% habida cuenta que, a pesar de la escasa relevancia de los servicios de apoyo que presta, contribuye a limitar los riesgos asumidos por los socios en el sentido de que, en su caso, la sociedad sólo respondería hasta consumir su patrimonio. En consecuencia, se opta por el porcentaje que resulta más común, esto es, el 5%."

Estimamos, y en esto habrá de darse lugar a la impugnación planteada por la parte actora, que la motivación del método de determinación del valor normal de mercado escogido por la recurrida (coste incrementado), de entre los contemplados en el art. 16.4 TRLIS, se halla enteramente viciada, en sus mismos términos. Pues, paladinamente, se admite por la Inspectoría que el método de valoración estimado más adecuado al supuesto es el del precio libre comparable, para, acto seguido, y sin solución de continuidad (más allá de apelarse genéricamente a "directrices de la OCDE"), optarse por el método de coste incrementado, aplicado a la valoración de los servicios aportados por la sociedad, que se admite, asimismo, cuestionable, y se defiende, ello no obstante (sin explicación cabal alguna), en todo caso "más favorable al obligado", se desconoce por completo por qué, en qué medida, y la razón de estimarse tal motivo bastante en orden a escoger el método de valoración adecuado a las características de los servicios prestados o aportados por cada parte vinculada.

No es esta Sala partidaria de enjuiciar actos administrativos tomando de modo tremendista expresiones en su caso descontextualizadas albergadas en el cuerpo de los mismos, donde ellos, en su conjunto, ofrecen motivación bastante en orden a alcanzar la decisión en cada caso litigiosa. Mas el supuesto presente, como se ve, aparece adornado de serios déficits de motivación, en el sentido de mostrarse la misma comprometida hasta la médula, más aún si atendemos al muy llamativo argumento a la sazón manejado por la Inspectoría, y de que la parte actora se encarga de dar puntual buena cuenta: llega aquélla a afirmar que entre las circunstancias concurrentes en el presente supuesto (en atención a las cuales se dice optar por el método de coste incrementado) se halla la proximidad del vencimiento del plazo del procedimiento (18 meses aquí, liquidándose el 5 de diciembre de 2017 en el seno de unas actuaciones iniciadas el 13 de junio de 2016, a falta, en efecto, de ocho días para consumir el plazo de duración que se dice normativamente previsto). No sin razón subraya tal circunstancia o adorno en la motivación la parte recurrente, para destacar lo insostenible del argumento.

Ejercicio extremo de sinceridad o no, no lo tenemos ello claro, explicitar, como aquí se hace, que en la elección de uno u otro método de valoración, de entre los previstos en la Ley, haya tenido influencia decisiva el factor temporal aludido (que es tanto como admitir de modo implícito que se opta por uno u otro método no en función de su mayor o menor idoneidad a la valoración a acometer en el supuesto, según sus circunstancias, sino de su mayor o menor simplicidad operativa, a fin de poder liquidar en plazo y evitar con ello la más que plausible prescripción de la acción administrativa tendente a liquidar la deuda tributaria de al menos dos de los ejercicios comprobados), supone epitome de motivación no ya insuficiente, sino radicalmente viciada, en sus mismas entrañas, hasta el punto de comprometer la validez de la entera regularización practicada en sede de operaciones vinculadas. Sin necesidad de entrar ya en finuras doctrinales a cuenta de si la elección de uno u otro método legal de valoración se sitúa en el campo de la discrecionalidad (en todo caso necesitada de motivación, explícita o implícita), o de la potestad estrictamente reglada, de lo que no cabe duda es de que la elección aludida aparece aquí banalizada en virtud de una motivación radicalmente incompatible con un ejercicio razonado de la correspondiente potestad.

A fin de no cerrar el fundamento en los exclusivos términos anteriores, bien podemos añadir que en el razonar de la recurrida, a los efectos de proceder a la regularización en sede de operaciones vinculadas para los dos socios, a quienes, por cierto, cabrá presumir (pues al menos ello no se niega) relación de afectividad más o menos análoga a la conyugal (de pareja, en suma), ínsita en el hecho mismo de la convivencia, se advierten asimismo quiebras lógicas y argumentales no menores.

Así, se reitera en el acuerdo de liquidación hasta la sociedad que todos los servicios facturados por la sociedad se corresponden con servicios realizados personalmente por los socios, que abarcan la total operativa de la sociedad; que en ningún momento manifestó el representante autorizado que las funciones reconocidas a cargo de los socios fueren asumidas también por persona ajena a ellos; que las funciones de las trabajadoras contratadas eran eminentemente residuales, de mero apoyo a la gestión administrativa de la sociedad, creando valor la sola actividad de los socios; que los servicios prestados a terceros requerían ineludiblemente la intervención personal de los socios, siendo sus servicios personalísimos e insustituibles; y que los socios realizaban las funciones consistentes en la representación y las propias de una agencia de modelos, limitándose la sociedad, con sus medios, a prestar a servicios de apoyo.

Como se ve, se pone un empeño considerable en caracterizar, maximizándolo, el valor añadido aportado por los socios, degradando el aportado por la sociedad a la categoría de simple auxilio administrativo sin apenas valor añadido, o con un valor añadido residual.

Vaya esto por adelantado: no deja de llamar la atención que en demanda invoque, profusamente, la parte recurrente la intervención en la prestación de servicios de un sinnúmero de profesionales de los que ninguna noticia se tiene más allá de su mención en demanda, por más que exhaustiva, exigiéndose de este Tribunal una suerte de acto de fe al respecto.

Más sugestiva resulta sin embargo la apelación a la falta de cualquier titulación o cualificación profesional de los socios, más allá de la propia de sus empleados, tratando con ello de relativizarse el valor de su aportación a la consecución de los fines sociales, y, muy señaladamente, la absoluta identificación de los servicios socio-sociedad y sociedad-terceros pretendida por la Inspección.

En todo caso, no nos escapan algunos elementos que dejan en compromiso el razonar administrativo, entre los cuales: se da por sentado que la actividad de los socios cubre el entero espectro del giro social, sin dejar espacio al valor añadido de un solo trabajador o colaborador, donde ni se detallan a modo de ejemplo las facturas giradas a terceros y su exacto alcance, ni las razones por las que los concretos servicios facturados a éstos en cada caso han de identificarse al milímetro, y enteramente, con los prestados por los socios a la sociedad; se remite una y otra vez la Inspectora a la descripción de funciones efectuada por la representación del obligado tributario para ambos socios, tomándola cual mantra, y, aun así, no vemos dónde está la certeza en la afirmación de que gestión de compras, de sistemas, de productoras, de presupuestos, de interrelaciones con "Dinamic Models", y de localizaciones de proyectos (las que los socios vienen a reconocer como propias) agoten la entera operativa de la sociedad (de hecho, las citadas funciones apuntan más a la administración del quehacer social, a la preparación de proyectos, y a la captación de clientes, a la ordenación de medios, en suma, que a la prestación de servicios concretos a clientes concretos); no parece que la contratación simultánea de hasta cuatro personas apunte a una vulgar estructura de apoyo administrativo residual, sin más, y ello sin considerar la posibilidad de haber la sociedad contado con colaboraciones externas, a lo que apunta la demanda, y sobre lo que nada explica el acuerdo de liquidación, aun para descartarlas motivadamente; en fin, la estructura de gastos recogida en el propio acuerdo de liquidación (aquéllos sobre los que de hecho viene a aplicarse el celeberrimo -por conocido ya en otros supuestos- porcentaje del 5%, a modo de margen de la sociedad), descartadas las retribuciones convenidas con los socios, declaradas y ocultas, indica cifras considerables, que llegan a alcanzar prácticamente la mitad de los ingresos, lo que, como mínimo, y sin perjuicio ni condicionante o compromiso alguno para cuanto haya de razonarse en fundamentos sucesivos, apunta a una estructura societaria que va más allá de la simple aportación de servicios administrativos residuales.

En suma, las premisas lógicas mismas de las que parte la valoración de operaciones vinculadas acometida por la recurrida flaquean, tal como las mismas aparecen explicadas en el propio acuerdo de liquidación, a la luz de la actividad investigadora desplegada (de la que, por lo demás, pese a la extensión del acuerdo de liquidación, pocos detalles se dan, más allá del examen de la documentación facilitada por el propio obligado tributario, que no se da aquí noticia alguna de pesquisas a modo de requerimientos a terceros, o declaraciones de empleados, clientes o proveedores), hasta el punto de devenir anulable la regularización practicada en sede de operaciones vinculadas. Siendo así que la propia parte recurrente trae a autos estudio retributivo (al que poca o ninguna atención se presta en contestación a la demanda) de los servicios de los socios del que resultan unos valores sensiblemente alejados (en tanto que inferiores) de la valoración llevada a cabo por la recurrida, y, curiosamente, para buena parte de los períodos investigados, más cercanos a la retribución convenida entre sociedad y socios, sumando retribuciones declaradas (que la propia parte recurrente, por cierto, admite en demanda inferiores a las valoradas en el estudio por ella misma aportado) y ocultas (que las hay).

La impugnación, en lo atinente a la regularización por operaciones vinculadas, merece con ello estimación, habiendo de anularse aquélla en todas las derivadas asociadas al valor asignado a los servicios de los socios (que supone aumento de base imponible en sede de imposición personal para ellos, y correlativa disminución de la base en sede de IS). Habiendo de tenerse por igualmente anulables los ajustes secundarios derivados de aquélla, extremo éste inoperante en sede de imposición de la persona física, por lo que su alegación aquí carecía de sentido, como en la propia demanda se reconoce."

De lo hasta aquí traído a colación no puede seguirse sino la estimación del recurso contencioso administrativo ventilado, en los términos que serán de ver en el fallo de la presente. Estimación que, muy plausiblemente (no lo prejuzgamos, es evidente ello), conllevará en ejecución la obligación de ingreso de cuantía determinada para la recurrente, lo que va implícito en la misma lógica de la regularización por operaciones vinculadas, de doble recorrido, reflejo, para socios y sociedad. Lo que estimamos de recibo destacar ya desde este momento, a fin de que en trance de ejecución no se caiga en la tentación de descontextualizar las sucesivas suertes en ejecución de los distintos recursos seguidos ante esta Sala y Sección en sede de socios y sociedad.

Cuarto.

A tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, procede la condena de la recurrida en las costas de la presente instancia, con el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero.

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "IMAGING PROFESSIONALS EUROPE, S.L." contra resolución del TEAR, de fecha 13 de octubre de 2020, que anulamos, así como el acuerdo de liquidación de que trae causa, en el exclusivo extremo atinente a la valoración de operaciones vinculadas, con los ajustes derivados de la misma.

Segundo.

Condenar a la recurrida en las costas de la presente instancia, con el límite indicado.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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.