

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088178

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 445/2022, de 13 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 510/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Aclara la Sala en primer lugar, ante la alegación de que en realidad se ha seguido un procedimiento por simulación, que la Inspección en ningún momento ha negado la existencia de la sociedad ni de negocio alguno con apariencia distinta, lo que ha comprobado es que la sociedad actora y sus dos socios tuvieron en los ejercicios comprobados operaciones vinculadas que no fueron valoradas a precio de mercado entre independientes al satisfacer por los servicios personalísimos prestados por los socios y facturados por ella a sus clientes sin añadir valor alguno, una retribución muy inferior. En cuanto a la valoración de las operaciones vinculadas, señala el Tribunal que las pruebas que figuran en el expediente administrativo evidencian que la mercantil actora carecía de medios personales y de estructura organizativa propia, salvo los dos socios, para prestar los servicios médicos, que era una actividad personalísima de aquellos, de manera que su intervención directa y personal era indispensable y la razón de la contratación para la prestación de tales servicios y eran los mismos que la sociedad facturaba a sus clientes, de modo que los socios podían haber realizado su actividad profesional directamente, sin necesidad de actuar a través de la sociedad. Por tanto, como los servicios prestados por los socios a la sociedad vinculada eran los mismos que ésta prestaba a terceros, la Inspección consideró que disponía de un comparable interno a precio de mercado entre independientes que satisfacía todas las condiciones para hacer la comparación, siendo de aplicación el método del precio libre comparable para determinar el valor de la operación vinculada, partiendo de los ingresos facturados por la sociedad actora derivados de los servicios prestados por los dos socios descontando el importe de los gastos en que esta incurrió para su obtención. La identidad de sujetos y circunstancias a que se refiere la parte recurrente porque según ella no es lo mismo que los servicios los presten dos profesionales que uno, no hace al caso puesto que se han tenido en cuenta los importes facturados a terceros que deben considerarse partes independientes y que a la hora de contratar y pagar los servicios tuvieron en cuenta y tampoco era necesario un estudio sobre las retribuciones a los socios al tomarse como referencia las cantidades satisfechas por terceros independientes y por la propia sociedad. Los porcentajes de reparto de ingresos entre los socios derivan de una base objetiva constituida por la contratación con terceros independientes y por tanto no hay que modificarlos. Asimismo, señala la Sala que en este caso no hay economía de opción, ya que mediante la sociedad interpuesta y a través del incumplimiento de las normas sobre valoración a precio de mercado entre independientes de las operaciones vinculadas, se ha puesto de manifiesto la ventaja fiscal perseguida como única finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 16.

Ley 58/2003 (LGT), art. 16.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 105, 106 y 108.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 16.

PONENTE:*Doña María Antonia de la Peña Elías.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0010881

Procedimiento Ordinario 510/2020

Demandante: PIPELINE BIOMEDICAL RESOURCES SL

PROCURADOR D. JACOBO GANDARILLAS MARTOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA

RECURSO NÚM.: 510/2020

PROCURADOR D. JACOBO GANDARILLAS MARTOS

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a trece de octubre de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 510-2020, interpuesto por la entidad PIPELINE BIOMEDICAL RESOURCES SL, representado por el Procurador D. JACOBO GANDARILLAS MARTOS, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 19 de diciembre de 2019, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM002 y NUM001, interpuesta por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicios 2010, 2011 y 2012, contra el acuerdo de liquidación provisional, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 11/10/2022, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La representación procesal de la entidad aquí recurrente Pipeline Biomedical Resources SL impugna la resolución de 19/12/2019, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que de manera acumulada desestimó la reclamación económico administrativa NUM001, interpuesta contra liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM000, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2010 a 2012, que contiene la regularización completa por importe a ingresar de 71.769,36 euros y la reclamación económico administrativa NUM002, deducida contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM003, por el mismo concepto que recoge la corrección valorativa de la operación vinculada, con resultado a devolver de 197.025,22 euros.

En esta resolución el órgano revisor confirmó los actos recurridos, ya que sin perjuicio de las especialidades que establecen los artículos 16 del TRLIS y el 21 del RIS cuando se siguen actuaciones cerca de uno de los obligados tributarios, sea la sociedad vinculada o el socio de la misma, ninguna norma impide la simultaneidad de los procedimientos inspectores seguidos al socio y a la sociedad con el vinculada.

Se ha producido una operación vinculada entre los dos socios y la sociedad reclamante que no fue valorada a precio de mercado por los servicios personalísimos prestados a terceros dados los ingresos derivados de la prestación de tales servicios y la retribución a los socios

La sociedad carece de medios personales y materiales para su prestación más allá de los mismos socios y el inmueble donde estos residen. El personal con que cuenta en cada ejercicio regularizado son conductores carentes de cualificación para prestar los servicios médicos facturados.

La valoración de la operación vinculada se ha realizado por el método libre comprable utilizando el comparativo interno del importe de la facturación a terceros, partes independientes, menos los gastos necesarios para su obtención.

La Inspección motiva debidamente el rechazo de la deducibilidad de las partidas de gasto bien porque carecen de justificación o bien porque responden a exigencias particulares de los socios y no guardan relación con la actividad de la sociedad.

Así se han rechazado los gastos correspondientes a elementos de transporte, gastos de oficina, consistentes en capsulas de café, muebles y mascara africana y gastos de viajes, gastos de ordenador, sueldos y salarios y Seguridad Social de los conductores y gastos de publicidad y propaganda por catering, botellas y otros y gastos sanitarios de la familia y teléfono.

Segundo.

La parte actora solicita sentencia por la que se anule la resolución recurrida y la liquidación de la que procede con imposición de costas a la Administración y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

La mercantil actora es una sociedad constituida con arreglo a las leyes españolas, cuya principal actividad es la prestación de servicios médicos de investigación médica y clínica y asistencia y consultoría médica (comprende elaboración de artículos para revistas médicas, organización de congresos, traducciones médicas, exposiciones, organización e impartido de cursos de formación, organización de centros oncológicos, y ensayos clínicos.

Cuenta con medios personales a través de tres puestos de trabajo de los socios fundadores licenciados respectivamente en medicina, especialidad en oncología y en farmacia, especialidad microbiología y otro para atender a los necesarios y obligados desplazamientos para prestar los servicios y desarrollo de funciones auxiliares y con medios materiales consistentes en el alquiler de una oficina a la que los clientes certifican haberse desplazado

y aportó informe sobre riesgos laborales situado en la calle Ramón de Santillán 14 de Madrid, equipos informáticos, material de oficina y mobiliario.

Los acuerdos recurridos son nulos o anulables por las siguientes razones:

1º La Inspección ha llevado a cabo de facto un procedimiento por simulación y el 100% de los ingresos se ha repartido entre los dos socios.

2º La Inspección no ha aplicado ninguno de los métodos legales de valoración de la operación vinculada, la sociedad aporta valor añadido a los servicios facturados a sus clientes; se trata de una economía de opción en la que la forma societaria permite gestionar mejor la actividad económica mediante las sinergias o colaboración de los dos socios profesionales y cuenta con los medios descritos.

No existe identidad de sujetos y circunstancias pues no es lo mismo la prestación de los servicios por los dos socios profesionales que por uno solo.

No se ha establecido un estudio benchmarking para fijar las retribuciones de los socios

Los porcentajes de reparto de ingresos que hace la Inspección son arbitrarios por no ser posible su individualización entre los dos socios y un criterio objetivo hubiera sido hacerlo por mitad.

3º Se ha excluido de la minoración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2010 el importe de la operación vinculada correspondiente a la socia Sra. Mónica sin motivación alguna en relación a los ingresos procedentes por el concepto ensayos clínicos de Hospital Madrid y de Profesionales de la Medicina y de la Empresa por importes de 147.168,75 euros y 2.625 euros sin que hubiera prescrito la acción de la Administración y sin justificación con la consiguiente indefensión e inseguridad jurídica.

4º Se han excluido los gastos relativos al elemento transporte cuando era esencial para su actividad a fin de desplazarse y reunirse con sus clientes fuera de la oficina como ocurría en la mayoría de las ocasiones, se trataba del arrendamiento financiero de dos vehículos Audi Q7 y Mini Cooper, carburante y mantenimiento y tuvo contratado durante siete años a personas sucesivas como conductores para este fin.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso remitiéndose a los argumentos jurídicos del acuerdo recurrido que reproduce y a los que añade que se trataba de la existencia de una operación vinculada en la que a los servicios médicos personalísimos prestados por los socios y facturados a terceros la sociedad actora no añadía valor y a los que retribuyó por importes muy inferiores a los importes facturados por los mismos servicios.

La sociedad solo contaba con los socios para la prestación de los servicios que facturaba y con un inmueble arrendado de la titularidad del socio vivienda de los socios.

Para la determinación del valor de mercado, la Inspección aplicó el método libre comparable tomando el comparable interno consistente en los ingresos obtenidos de la facturación a terceros de los servicios personalísimos prestados por los socios menos los gastos necesarios para su obtención.

Y no resultaban deducibles los gastos rechazados por la Inspección porque o no se aportó justificante o porque se destinaban a satisfacer necesidades particulares de los socios y familia sin acreditar relación alguna con la actividad económica, incluyendo los gastos de transporte y otros.

Cuarto.

Mediante acuerdo de liquidación provisional dictado por el Inspector Coordinador, derivado del acta de disconformidad A02/ NUM000 se procedió a regularizar la situación tributaria del contribuyente en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2010 a 2012 incluyendo la operación vinculada y su valoración

En los ejercicios comprobados, la sociedad recurrente, Pipeline Biomedical Resources, S.L. constituida el 25/04/2006, tenía por objeto la prestación de servicios de investigación médica y clínica y asistencia y consultoría médica, con prestación de servicios relacionados con la oncología y otros servicios médicos no relacionados con la oncología.

Sus socios eran Don Candido y Doña Mónica, cónyuges entre sí, y titulares al 50% del capital social siendo ambos administradores solidarios hasta 20/09/2010 y después administradora única la socia.

Hasta 2008 la sociedad tenía su domicilio en el Paseo de la Habana 72, 6º G de Madrid, coincidente con el domicilio familiar de sus socios y con posterioridad en el inmueble situado en la calle Ramón de Santillán 14, 2º B, también de Madrid, del que era titular el socio y por el que pagaba un alquiler de 1.200 euros/mes y donde también estaba domiciliada otra sociedad de la que el socio de la obligada tributaria lo era también y cuyo consejo de administración estaba integrado por este y por su mujer con otra persona y desde 4/09/2015 el domicilio de la sociedad volvió a la vivienda familiar.

Los únicos medios personales con los que contaba la sociedad para prestar los servicios médicos que facturaba eran los dos socios ya que el resto de personal consistió en tres personas que se sucedieron en el tiempo en calidad de conductores.

Frente a sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios la Inspección realizó los siguientes ajustes:

-Operación vinculada

Entre el contribuyente y sus socios existía la vinculación prevista por el artículo 16.3.a y b del TRLIS como socio y administradores.

La sociedad en los ejercicios comprobados facturó servicios médicos relacionados y no relacionados con la oncología a sus clientes, sociedades médicas, siendo la razón esencial su prestación por los socios, a la sazón médico especialista en oncología y farmacéutica especialista en microbiología. La sociedad carecía de otros medios personales para su prestación y solo contrato a un empleado como conductor en cada uno de los ejercicios y de medios materiales pues consistían en la vivienda habitual de los socios, después en otro inmueble propiedad del socio y dos vehículos en arrendamiento financiero, Audi Q7 y Mini Cooper.

Los ingresos comprobados por la Inspección fueron de:

631.842,90 euros en 2010

623.452,04 euros en 2011

537.169,45 euros en 2012

La sociedad carecía de medios personales siendo el elemento esencial la prestación de servicios médicos por los socios sin que la sociedad añadiera valor a los servicios prestados por los socios.

-Valoración de la Operación Vinculada anterior precio de mercado entre independientes:

Las operaciones vinculadas que se produjeron en cada uno de los ejercicios regularizados se valoraron por el método libre comparable del artículo 16.4 del TRLI,S tomando los importes facturados a los clientes por los servicios de anestesiología prestados facturados por la sociedad y prestados por el socio menos los gastos necesarios para su obtención con el siguiente resultado:

-En relación al Sr. Candido

Retribuciones

12.494,10 euros en 2010

0 euros en 2011

57.900,24 euros en 2012

Ingresos

319.442,92 euros en 2010

395.724,86 euros en 2011

340.172,57 euros en 2012

Gastos

10.508,65 euros en 2010

15.296,51 euros en 2011

19.975,10 euros en 2012

Valor de mercado

296.440,17 euros en 2010

380.428,35 euros en 2011

262.297,23 euros en 2012

-En relación a la Sra. Mónica

Retribuciones

96.099,32 euros en 2011

67.874,14 euros en 2012

Ingresos

230.881,59 euros en 2011

196.996,88 euros en 2012

Gastos

8.925,99 euros en 2011

11.029,08 euros en 2012

Valor de mercado

221.955,80 euros en 2011

185.967,80 euros en 2012

No se admitieron los siguientes gastos:

Gastos correspondientes al elemento transporte incluyendo cuotas de arrendamiento reparación mantenimiento lavado radio carburantes seguros e impuestos por falta de acreditación de afectación a la actividad.

Gastos de oficina consistentes en capsulas Nespresso, muebles, mascara africana.

Gastos de viaje por alquiler de vehículo, manutención y alojamiento en USA, gastos de teléfono, de ordenador sueldos y salarios y Seguridad Social de los conductores y gastos de publicidad y propaganda que incluye servicios de catering para 70, servicio de discoteca y pista de baile, alquiler de luces de jardín, botellas, gastos sanitarios de la familia, de mobiliario con destino a la vivienda de los socios y otros no afectos a la actividad o no acreditada su vinculación con la misma

A resultas se produce una disminución de las bases imponibles declaradas por la sociedad en los importes siguientes:

En relación al Sr. Candido

En 2010 de 296.440,17 euros

En 2011 de 380.428,35 euros

En 2012 de 262.297,23 euros.

En relación a la Sra. Mónica

En 2011 de 125.856,28 euros

En 2012 de 118.093,66 euros

Y una liquidación provisional por importe total a devolver de 197.025,22 euros.

Por otra parte, derivado del acta de disconformidad A02/ NUM000 se dictó acuerdo de liquidación provisional por importe de 71.769,36 euros, incluyendo cuota e intereses de demora.

Quinto.

Se aduce la nulidad o la anulabilidad de los actos recurridos porque de facto se ha seguido un procedimiento por simulación al distribuir entre los dos socios el 100% de los ingresos de la sociedad

La Inspección en ningún momento ha negado la existencia de la sociedad ni de negocio alguno con apariencia distinta, lo que ha comprobado es que la sociedad actora y sus dos socios tuvieron en los ejercicios comprobados operaciones vinculadas que no fueron valoradas a precio de mercado entre independientes al satisfacer por los servicios personalísimos prestados por los socios y facturados por ella a sus clientes sin añadir valor alguno, una retribución muy inferior, lo que era ajustado a la legalidad conforme al artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, entonces vigente, sin necesidad de seguir el procedimiento del artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En segundo lugar se solicita la nulidad o la anulabilidad basada en que la operación vinculada ha sido incorrectamente valorada por no aplicarse ninguno de los métodos legalmente establecidos porque no existe identidad de sujetos y circunstancias ni se ha establecido un estudio para fijar las retribuciones de los socios.

Pues bien, las pruebas que figuran en el expediente administrativo evidencian que la mercantil actora carecía de medios personales y de estructura organizativa propia, salvo los dos socios, para prestar los servicios médicos, que era una actividad personalísima de aquellos, de manera que su intervención directa y personal era indispensable y la razón de la contratación para la prestación de tales servicios y eran los mismos que la sociedad facturaba a sus clientes, de modo que los socios podían haber realizado su actividad profesional directamente, sin necesidad de actuar a través de la sociedad.

Por otro lado, la Inspección ha analizado las circunstancias concurrentes para determinar las variables que había que comparar y el método de valoración aplicable, en los términos que exige el art. 16.2 y 5 del Real Decreto 1777/2004, pues consta en las actuaciones y en el acuerdo de liquidación que tuvo en cuenta las características de los servicios médicos objeto de las operaciones vinculadas que eran prestados por los socios independientemente en su mayoría, los medios de que disponía la sociedad para su prestación, siendo indispensable e insustituible la intervención directa de los socios, las funciones asumidas por las partes y las características del mercado.

Y como los servicios prestados por los socios a la sociedad vinculada eran los mismos que ésta prestaba a terceros, la Inspección consideró que disponía de un comparable interno a precio de mercado entre independientes que satisfacía todas las condiciones para hacer la comparación, siendo de aplicación el método del precio libre comparable para determinar el valor de la operación vinculada, partiendo de los ingresos facturados por la sociedad actora derivados de los servicios prestados por los dos socios descontando el importe de los gastos en que esta incurrió para su obtención.

La identidad de sujetos y circunstancias a que se refiere la parte recurrente porque según ella no es lo mismo que los servicios los presten dos profesionales que uno, no hace al caso puesto que se han tenido en cuenta los importes facturados a terceros que deben considerarse partes independientes y que a la hora de contratar y pagar los servicios tuvieron en cuenta y tampoco era necesario un estudio sobre las retribuciones a los socios al tomarse como referencia las cantidades satisfechas por terceros independientes y por la propia sociedad.

Los porcentajes de reparto de ingresos entre los socios derivan de una base objetiva constituida por la contratación con terceros independientes y por tanto no hay porque modificarlos.

En cuanto a la economía de opción, como ya se ha dicho por esta misma ponencia en asuntos similares, es legítimo que una sociedad de profesionales integrada por varios socios opte por alguna de las formas societarias para actuar en el tráfico mercantil conforme a la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales, pero no está amparado que se constituya una sociedad sin que añada nada a los servicios médicos facturados prestados por los socios con una finalidad de elusión fiscal como mera pantalla o sociedad instrumental interpuesta.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de junio de 2011, recurso 4499/07, afirma: "En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

Y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006 asunto C-255/02, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma: "74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40).

El mismo Tribunal en la sentencia de 21 de febrero de 2008, señala: 58 " Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

Sin embargo en este caso no hay economía de opción, ya que mediante la sociedad interpuesta y a través del incumplimiento de las normas sobre valoración a precio de mercado entre independientes de las operaciones vinculadas, se ha puesto de manifiesto la ventaja fiscal perseguida como única finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Se ha producido un remansamiento de rentas, en expresión de la Inspección, ya que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a las dos personas físicas, que son los verdaderos prestadores de los servicios médicos facturados, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad económica profesional y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad social e incluso de carácter privado, por lo que no se ha producido, en ningún caso, un supuesto de economía de opción, conforme a la doctrina jurisprudencial más arriba expuesta.

La siguiente cuestión que se plantea es la relativa a la exclusión en la minoración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2010 del importe de la operación vinculada de la socia Sra. Mónica sin motivación alguna.

Según la parte actora no se han incluido por los conceptos de ensayos clínicos correspondientes a los clientes Hospital Madrid y Profesionales de la Medicina y de la Empresa las cantidades de 147.168,75 euros y 2.625 euros.

La parte actora en su extensa demanda cita y transcribe varios pasajes de los acuerdos de liquidación recurridos, incluidos aquellos en los que se recogen los ingresos generados en 2010 por la Sra. Mónica, pero pese a ello olvida los que ponen de manifiesto que, en relación al IRPF de la socia de 2010 a 2012, la Inspección incoó dos actas, una en conformidad y otra en disconformidad por los ejercicios 2011 y 2012, que tuvo como resultado el incremento de las bases imponibles de ambos ejercicios con los importes resultantes de la valoración a precio de mercado entre independientes de las operaciones vinculadas y la reducción de las bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades, pero no en 2010 y por eso no se valora operación vinculada alguna en este ejercicio y en consecuencia tampoco hay reducción de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades con los importes imputados a la Sra. Mónica en 2010.

Explicado de otra manera, en 2010 la Inspección no consideró la existencia de una operación vinculada de la socia con la mercantil recurrente infravalorada en relación al valor de mercado entre independientes y por tanto no incrementó la base imponible del IRPF de la Sra. Mónica y consecuentemente tampoco redujo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por el mismo concepto sin que con ello se haya generado indefensión ni exista ausencia de motivación.

Sexto.

Para determinar la deducibilidad de los gastos debe tenerse en cuenta la siguiente normativa y jurisprudencia:

De acuerdo con los artículos 10.3 y 14.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

Artículo 10 *Concepto y determinación de la base imponible*

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

Artículo 14 *Gastos no deducibles*

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con

respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

Por lo que se refiere a la normativa general en materia de carga de la prueba, medios y valoración de la prueba y prueba de las presunciones, los artículos 105, 106.4 y 108.2 de la Ley General Tributaria de 2003 disponen:

Artículo 105 En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Artículo 106.4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Artículo 108.2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano y por lo que se refiere a la prueba de las presunciones, la jurisprudencia del Tribunal Supremo expuesta en la sentencia Sección Segunda de la Sala Tercera de 5/05/2014, recurso 1511/13, nos recuerda que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre, puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección los días 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º) 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º). En los mismos términos se expresa la sentencia de la misma Sala y Sección del Alto Tribunal de 17/02/2014, recurso 651/2013.

Esta Sección viene entendiendo que para que un gasto sea fiscalmente deducible es necesario además de que se acredite la realidad del gasto y que este se contabilice, que se acredite su relación con los ingresos en el sentido que recoge el artículo 19.1 del citado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre Imputación temporal e Inscripción contable de ingresos y gastos, a cuyo tenor: " 1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 8 de noviembre de 2012, recurso de casación 679/09, reproduce la argumentación de las sentencias de 12 de julio de 2012, recurso de casación 1356/2009, en la que ha declarado que " Una vez constatadas por la Inspección las circunstancias que fundadamente pusieron en duda la realidad y dimensión de la compra de los productos, corresponde al obligado tributario que pretende beneficiarse de tal deducción, la acreditación de los extremos habilitantes al efecto. De lo que se colige que la falta de acreditación de los mismos haría procedente la exclusión, como ha ocurrido en el presente caso" y de Sentencia de 8 de marzo de 2012, recurso de casación número 3780/2008, en la que se ha dicho: "No puede compartirse el parecer de la parte recurrente de que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, sino que conforme al régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la LGT ,

corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad. En tal sentido cabe recordar que, artº 114 de la LGT , "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo."

Pues bien, con carácter general no se niega que puedan resultar deducibles gastos que sean razonables en función de los ingresos y este principio ha sido respetado por la Inspección y no hay más que examinar el acto de liquidación.

Para que los gastos resulten deducibles es necesario que se cumplan los requisitos antes indicados y no basta la realidad del gasto, que este documentado en factura o en su justificante, su contabilización y su correcta imputación temporal, es preciso también que sea necesario para la obtención de los ingresos y por tanto que se acredite su vinculación con la actividad de la que aquellos proceden.

La mercantil actora considera deducible el gasto que denomina elemento de transporte

Según el acuerdo de liquidación derivado del acta A02/ NUM000 en los periodos objeto de comprobación se contabilizan en la cuenta 2180000 elementos de transporte los gastos correspondientes al arrendamiento financiero de un vehículo de turismo Audi Q7 y por la compra de otro turismo Mini Cooper Cabrio, matrículaXFK, que se adquirió a cuenta de la venta del vehículo propiedad del socio Volvo XC 70.

En la cuenta 6620001 intereses leasing los gastos relativos al arrendamiento financiero del Audi anterior.

En la cuenta 628000 reparaciones y conservación de elementos de transporte, (reparaciones, lavado, limpieza y mantenimiento de los citados vehículos).

En la cuenta 6250000 seguros, los seguros de los citados turismos.

En la cuenta 6281000 suministro carburante y para su justificación se aportaron facturas y tiques de estaciones de servicio situadas en Prádena (Segovia), Loyozuela (Madrid), Paseo de la Habana (Madrid) entro otros localidades.

En la cuenta 6298000 locomoción, gastos sin aportar justificantes.

En la cuenta 6400000 sueldos y salarios, los de los conductores de los vehículos.

En la cuenta 6420000 Seguridad Social, las cuotas de los empleados conductores.

La Inspección correctamente rechaza la deducibilidad de los gastos anteriores al no haberse acreditado la correlación de los vehículos y de los empleados conductores con los servicios médicos facturados ni su necesidad para generar ingresos.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el conductor contratado responde ante la Inspección que su trabajo consistía en conducir el vehículo Audi Q7 para el traslado del matrimonio y sus hijos, que el Mini fue en parte financiado con el importe de la venta de un Volvo propiedad del socio y que varios de los repostajes han tenido lugar en localidades próximas a la segunda residencia de la familia de los socios y a la vivienda familiar situada en Madrid y no hay justificantes de los gastos de locomoción que se deducen.

Se trata de vehículos de turismo susceptibles de uso particular y profesional sin que se haya acreditado grado alguno de afectación de los mismos a la prestación de los servicios médicos facturados por la sociedad y de los que proceden los ingresos aunque los socios tuvieran que efectuar desplazamientos de índole profesional.

Séptimo.

Por todo ello el recurso debe desestimarse con imposición de costas al recurrente a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA.

A los efectos del número 4 del artículo anterior la imposición de costas se fija en la cifra máxima por todos los conceptos de 3.000 euros más IVA, en caso de devengo de este impuesto según el artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la tramitación del procedimiento.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad SL contra la resolución de 19/12/2019, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que de manera acumulada desestimó la reclamación económico administrativa NUM001, interpuesta contra liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM000, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2010 a 2012, que contiene la regularización completa por importe a ingresar de 71.769,36 euros y la reclamación económico administrativa NUM002, deducida contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM003, por el mismo concepto que recoge la corrección valorativa de la operación vinculada, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de costas al recurrente.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0510-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0510-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

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

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

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