

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090387

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 425/2023, de 11 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 356/2021

#### SUMARIO:

**IS. Operaciones vinculadas.** *Servicios no personalísimos.* Considera la Sala que de los elementos que constan en la liquidación no puede compartirse la conclusión a la que se llega en la liquidación, pues la existencia de tal número de servicios profesionales contratados por la sociedad recurrente con terceros, que se reconoce en la liquidación, y la circunstancia de que las hojas de encargos aportadas se suscribían de forma genérica con la sociedad A, no puede conducir a considerar que se trate de servicios personalísimos de los socios personas físicas de B y C. Por otra parte, la Administración atribuye a los socios personas físicas de B y C los servicios jurídicos profesionales, lo que no coincide con el contenido del contrato aportado, ni puede colegirse de la existencia de servicios profesionales subcontratados, ya que no puede considerarse que los indicados socios personas físicas prestaran esos servicios jurídicos cuando la recurrente subcontrató servicios profesionales con un gran número de profesionales y de sociedades de profesionales. Por todo lo cual, no puede considerarse conforme a Derecho la corrección valorativa efectuada por la Administración entre la recurrente A y las entidades B y C. Por ello, procede estimar la demanda sobre dicha cuestión, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, así como las liquidaciones de las que trae causa sobre la corrección valorativa de las operaciones efectuadas entre la recurrente A y las entidades B y C.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 16.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 102, 105, 106 y 108.

#### PONENTE:

*Don Jose Alberto Gallego Laguna.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

#### Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0003656

Procedimiento Ordinario 356/2021

Demandante: NCO ASESORES. S.L.

PROCURADOR Dña. BELEN JIMENEZ TORRECILLAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO  
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA  
DE  
MADRID  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN QUINTA  
SENTENCIA Nº 425/2023  
RECURSO NÚM.: 356/2021  
PROCURADOR Dña. BELEN JIMENEZ TORRECILLAS

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey-----

En la villa de Madrid, a once de mayo de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 356-2021, interpuesto por la entidad NCO ASESORES. S.L, representado por la Procuradora Dña. BELEN JIMENEZ TORRECILLAS, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2020, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, contra el acuerdo de liquidación, 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 09/05/2023, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 26 de noviembre de 2020, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- En fecha 24/10/2017 se presentó escrito de interposición de reclamación económico administrativa frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad A02 n° NUM006 dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, lo que determinó la apertura por el TEARM de las reclamaciones económico administrativas n° NUM000 por el ejercicio 2011 y n° NUM003 por el ejercicio 2012. Acuerdo de liquidación del que derivó una cuantía total a devolver de 14.342,25 euros, siendo la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia de 7.709,66 euros, correspondiente a la liquidación del ejercicio 2012. El acuerdo de liquidación está limitado a la liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada existente entre NCO ASESORES SIL y TRAVESAÑO SIL.

- En fecha 24/10/2017 se presentó escrito de interposición de reclamación económico administrativa frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad A02 n° NUM007 dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, lo que determinó la apertura por el TEARM de las reclamaciones económico administrativas n° NUM002 por el ejercicio 2011 y n° NUM005 por el ejercicio 2012. Acuerdo de liquidación del que derivó una cuantía total a ingresar de 0,00 euros. El acuerdo de liquidación está limitado a la liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada existente entre NCO ASESORES SIL y CONEDO SIL.

- En fecha 24/10/2017 se presentó escrito de interposición de reclamación económico administrativa frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad A02 n° NUM008 dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, lo que determinó la apertura por el TEARM de las reclamaciones económico administrativas n° NUM001 por el ejercicio 2011 y n° NUM004 por el ejercicio 2012. Acuerdo de liquidación del que derivó una cuantía total a ingresar de 0,00 euros. En este acuerdo de liquidación, además de reflejar las correcciones valorativas resultantes de los procedimientos de comprobación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, se documentan los demás elementos resultantes de la regularización tributaria que procede.

### Segundo.

La entidad recurrente solicita en su demanda que se declare nula, anule revoque o deje sin efecto la resolución desestimatoria del TEAR de Madrid en las reclamaciones económico-administrativas número NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005 y los actos administrativos de liquidación de los que trae causa, con expresa condena en costas a la Administración demandada, ordenando a la AEAT la práctica de nuevas liquidaciones conforme al contenido de la fundamentación jurídica de la demanda y las cantidades realmente devengadas en cada uno de los dos ejercicios inspeccionados (2.011 y 2.012) con las siguientes consecuencias:

1.- En caso de estimarse las alegaciones sobre que NCO ASESORES, SL era la única que prestaba servicios jurídicos, contando con medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de dicha actividad, y, en consecuencia, no procediendo valoración de operación vinculada alguna por prestación de servicios jurídicos, debiendo en consecuencia NCO ASESORES, SL tributar por el IS obteniendo la nueva base imponible conforme a lo realmente devengado en dichos ejercicios con devolución de lo indebidamente ingresado.

2.- Subsidiariamente de lo anterior, y para el supuesto de desestimarse la anterior pretensión y concluir esa Ilma. Sala que los servicios jurídicos los prestaban también las restantes entidades vinculadas, TRAVESAÑO, SL CONEDO, SL a NCO ASESORES, SL, éstos deberán valorarse e imputarse posteriormente al socio en su IRPF de 2.011 y 2.012 conforme a lo realmente devengado en dichos ejercicios y solo respecto de aquellos servicios jurídicos que no se haya acreditado que han sido otros profesionales quienes los realizaron.

3.- Sin perjuicio de la nulidad o anulabilidad de la resolución recurrida, liquidaciones y resoluciones sancionadoras en estimación de lo alegado en el resto de los fundamentos jurídicos de la presente demanda cuya

estimación implicará que deberán incorporarse en la liquidación que se practique a la que se ha hecho mención anteriormente.

4.- En todos los supuestos acordando, sin retroacción de las actuaciones, que debe la AEAT, en ejecución de sentencia, practicar nuevas liquidaciones conforme al principio de regularización íntegra, por lo que la misma debe practicarse tanto en lo que perjudica como en lo que beneficia al contribuyente en cada uno de los dos ejercicios de 2.011 y 2.012.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, la anulabilidad de la liquidación, porque la Inspección no incorporó toda la documentación en la que se basó para dictar la liquidación, ya que se han omitido requerimientos de información efectuados por la Inspección. Se detectó la no incorporación de, al menos, un requerimiento de información remitido por el propio órgano inspector a los clientes de NCO ASESORES, SL (se ha detectado al menos una -Corporación Heinkel Dos, SL). Para justificar la no aportación de dicha documentación señala que "la Inspección consideró que la contestación no era relevante en la regularización.". Que ha solicitado a CORPORACIÓN HEINKEL DOS, SL dicho requerimiento de información y la contestación al mismo. A tal efecto, y se ha aportado como documento nº 4 copia del burofax enviado el 8 de septiembre de 2021 por NCO ASESORES, SL a la entidad COPORACIÓN HEINKEL DOS, SL, copia del requerimiento efectuado por la AEAT a dicha entidad el día 3 de mayo de 2017, y la contestación al mismo efectuada el día 29 de mayo de 2017. Todo ello expresa y conscientemente eliminado por la Inspección y Administración tributaria del expediente administrativo de NCO ASESORES, SL. Manifiesta dicha entidad que la persona de contacto y encargada de prestar los servicios fue don Samuel, lo que acredita que no fueran ni don Carlos Jesús ni don Teodulfo y mucho menos Travesano, SL o Conedo, SL los que los prestaron.

Manifiesta que el expediente formado por la AEAT es un completo caos que genera indefensión a la demandante, al estar desordenado, dificultando la localización del cualquier documento.

Alega que la regularización dictada es errónea, por cuanto NCO ASESORES, SL -y, por ende, TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL- no registraron adecuadamente en la contabilidad de 2011 y 2012 sus ingresos "trasladados" por la Inspección a las otras dos entidades y a sus socios y administradores, al no aplicar debidamente el principio legal de devengo, y ello porque muchos de los ingresos declarados por NCO ASESORES, SL en los ejercicios 2011 y 2012 corresponden a servicios prestados, devengados y finalizados (al alcanzarse el éxito pretendido) en el ejercicio 2010 y anteriores, no debiendo nunca haberse imputado a esos ejercicios, sino a períodos impositivos anteriores, es decir, al ejercicio en el que realmente se devengaron fiscalmente, lo cual habría influido inevitablemente en la determinación del valor de las operaciones vinculadas regularizada por la Inspección. Es decir, finalmente la inspección está imputando en el IRPF de 2.011 y 2.012 a los socios y administradores, Sres. Carlos Jesús y Teodulfo unos servicios jurídicos que fueron prestados (por otros letrados) en ejercicios anteriores. Se da incluso la circunstancia que uno de los letrados, D. Jose Pablo que realizó los servicios jurídicos presentó Jura de Cuentas contra unos clientes de NCO ASESORES, SL, en concreto contra la familia Maximo, por sus servicios profesionales que había facturado en 2.011 a NCO ASESORES, SL. Igualmente dicho letrado facturó en 2.011 por sí y a través de su sociedad profesional Cerquillas 119, SL a NCO ASESORES, SL sus servicios prestados en los asuntos de Sociedad General Financiera y Fiduciaria, SA y Fundación Patronato Universitario. Con independencia de que fueran además prestados por terceros profesionales diferentes de los Sres. Carlos Jesús y Teodulfo, como es el caso del Sr. Jose Pablo antes citado, es indudable que a estos señores no deben imputarse en 2.011 y 2.012 servicios profesionales prestados y concluidos, esto es, devengados, en ejercicios anteriores por mucho que los mismos hayan sido erróneamente facturados por NCO ASESORES, SL, TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL en ejercicios posteriores (2.011 y 2.012) a los de su devengo. La falta de reformulación de la contabilidad no es motivo para ignorar la regla de imputación temporal del art. 19 TRLIS.

En cuanto a la factura emitida en el año 2011 a la Fundación Patronato Universitario, como se dispone en la factura aportada, son trabajos jurídicos y de asesoramiento prestados en el expediente de expropiación forzosa de los terrenos propiedad de Sociedad General Fiduciaria afectados por la construcción de Centros Docentes dependientes de la Universidad Politécnica de Barcelona, en relación con la determinación y pago del justiprecio, premio de afección e intereses de demora de 3.687 m<sup>2</sup>, en ejecución parcial de la Sentencia firme de 23 de junio de 2010 dictada en el recurso de casación 405/2007 por la Sección 6ª de la sala Tercera del Tribunal Supremo, en base a la hoja de aprecio de la Administración de 26 de noviembre de 2.010. Sin embargo, dicha factura no se emitió hasta el 5 de julio de 2011 -motivo por el cual se contabilizó en un ejercicio posterior al que correspondía-.

Manifiesta que TRAVESAÑO, SL, CONEDO, SL y los Sres. Carlos Jesús Y Teodulfo no han prestado los servicios jurídicos que se les imputan por parte de la inspección. Los ingresos obtenidos por NCO ASESORES, SL provienen principalmente de servicios jurídicos prestados en expedientes expropiatorios en los cuales, el devengo de los honorarios y su exigencia a los clientes estaba vinculado, conforme a los encargos encomendados y en la práctica totalidad de los casos, a alcanzar un éxito concreto.

Identificación de los profesionales que efectivamente han intervenido en la elaboración de los trabajos facturados por NCO ASESORES, S.L. NCO ASESORES, SL contrató desde el año 1.996 (aquí acreditado documentalmente desde el año 2.000 a 2.012 ambos incluidos acompañado como documento nº 1 a la presente demanda) a numerosos profesionales (abogados, arquitectos, etc.) para la elaboración de unos modelos de escritos

que servían para todos y cada uno de los procedimientos y prestación de los servicios jurídicos. Dichos profesionales de la concreta prestación de los servicios jurídicos y se encargaron de elaborar todos los modelos de escritos que serían utilizados para la defensa de los intereses de los propietarios afectados por dichas expropiaciones. Una vez confeccionadas dichas plantillas o modelos, de estos mismos u otros profesionales también contratados por NCO ASESORES, SL se encargaron del trabajo jurídico posterior, siendo de mucho menos importancia dado que casi todo el trabajo ya estaba hecho con la elaboración de los modelos. NCO ASESORES, SL, Travesaño, SL y Conedo, SL, asumían un verdadero riesgo ya que dichas entidades sólo cobrarían cuando se obtuviera algún éxito pero, en caso contrario, nada percibirían de los clientes, y, sin embargo, los costes que debían y habían asumido durante años se mantenían inalterables hubiera o no éxito, incluido el pago por parte de NCO ASESORES, SL a los numerosos profesionales contratados que prestaban dichos servicios. En los documentos nº 1 y 2 adjuntos, así como en la documentación aportada, citada en los dos párrafos anteriores, figura desde 2.000 a 2.010 la relación de profesionales que han colaborado con NCO ASESORES, SL y en 2.011 y 2.012 no solo esa información, sino también los profesionales que han intervenido en cada uno de los recursos correspondientes a las fincas cuyo éxito se facturó en los años 2011 y 2012, así como las facturas emitidas por dichos profesionales en los que consta su intervención expresa en dichos procedimientos y, en su caso, los contratos suscritos. Así tenemos el bufete ASURTERRA. Los letrados y técnicos colaboradores externos de NCO ASESORES, SL desde 2.000 y que, respecto a los ejercicios 2.011 y 2.012 por sus colaboraciones profesionales pagadas por NCO ASESORES, SL ascendieron a un total de 933.114,03 euros en 2011, y de 624.397,13 euros en 2012 (cantidad que incluye también las facturas emitidas por don Carlos Jesús y don Teodulfo). La resolución recurrida, nada dice en cuanto a la identificación de los referidos profesionales. Que es una realidad que don Teodulfo por imposibilidad física debido a su enfermedad no podía prestar los servicios que la Inspección le imputa. El hecho de que aparezca como emisor en algunas de las facturas por trabajos jurídicos durante los ejercicios inspeccionados es porque la intención de ambos socios fue la de que don Teodulfo, pese a su enfermedad, cobrase una cantidad similar a la percibida de NCO ASESORES, S.L. por don Carlos Jesús. Que el hecho de que en algunas de las facturas la procuradora mencionara a don Carlos Jesús y no al resto de letrados que sí intervinieron, ignora los motivos, pero pudieran ser que el procurador referencia al letrado con el trató al inició el pleito o simplemente por su condición entonces de Administrador de NCO ASESORES, SL. Que los escritos firmados por don Carlos Jesús y don Teodulfo que menciona la Inspección fueron realizados muchos años antes de 2011. De todos los escritos que relaciona la Inspección solamente hay 7 que fueron realizados en 2011 y 2012. Se trata además de escritos de mero trámite.

Que todos y cada uno de los requerimientos de información se identifican los profesionales que, de forma concreta, realizaron los servicios jurídicos para NCO ASESORES, SL. Y, prácticamente en la totalidad de los casos contestados, no fueron ni Carlos Jesús ni mucho menos Teodulfo, quienes figuran en contados asuntos.

Entiende que consta acreditado que TODOS los servicios jurídicos fueron prestados por los letrados y colaboradores contratados y pagados por NCO ASESORES, SL que han sido identificados por los propios clientes de NCO ASESORES, SL para cada asunto y factura, lo que implica:

- La existencia de medios, materiales y humanos (aunque estos últimos se intente obviar en las liquidaciones y actas) más que suficientes en NCO ASESORES, SL para la prestación de los servicios jurídicos.

- Que dichos servicios jurídicos se realizaron solo en sede de NCO ASESORES, SL y por los letrados colaboradores de NCO ASESORES, SL que eran también los interlocutores de los clientes.

- Que estos servicios jurídicos no pudieron ser prestados ni por TRAVESAÑO, SL ni por CONEDO, SL, ni, evidentemente, por don Carlos Jesús ni don Teodulfo, pues constan plenamente identificados en cada caso los letrados que los realizaron.

- Lo que prestaron tanto CONEDO, SL como TRAVESAÑO, SL a NCO ASESORES, SL no pudieron ser los servicios jurídicos que ya habían prestado otros letrados, por lo que solo pudieron ser servicios comerciales conforme tenían convenido desde 1.996 y para ello contaban con medios más que suficientes. Para prestar tales servicios de captación de clientes (realizados además muchos años antes de 2.011) no es necesario disponer de unos medios humanos y materiales complejos, aunque medios materiales y humanos suficientes tenían.

- En consecuencia, el comparable interno no es válido pues compara el valor de servicios jurídicos prestados por NCO ASESORES, SL a terceros clientes con servicios comerciales prestados por TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL a NCO ASESORES, SL. o se valoran como prestados de forma directa y personalísima por los Sres. Carlos Jesús y/o Teodulfo servicios jurídicos que se ha acreditado fueron prestados por otros profesionales que han sido concretamente identificados. Incorrecta aplicación del método de valoración del PLC. TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL no prestaron servicios jurídicos a NCO ASESORES, SL sino de otra índole, concretamente servicios comerciales que nada tienen que ver.

Invoca la aplicación del principio de regularización íntegra y conforme al principio del devengo con devolución en todo caso de las cantidades indebidamente ingresadas en su momento por el IS, obteniendo a partir de la cifra de negocio realmente devengada, la base imponible del impuesto que servirá para calcular la cuota del IS.

Alega que el procedimiento inspector no se ha encauzado según las normas reguladoras del art. 16.9.3º TRLIS y art. 21.4 RIS. La AEAT sólo puede regularizar la situación tributaria del contribuyente afectado por la operación vinculada conforme al valor comprobado y firme de la sociedad y referido a un ejercicio igualmente determinado por dicha firmeza. Criterio confirmado por STS 15-10-2020, rec. nº 437/2018 se debe dar traslado al resto de partes vinculadas afectadas por la resolución. En el caso controvertido, en el que tiene lugar ese ajuste bilateral entre socio y sociedad, se puede inferir claramente que la Inspección no se ha ajustado en su proceder a lo dispuesto en dichas normas dado que ha efectuado dos liquidaciones simultáneas, una relativa a la sociedad, y otra al socio, sin esperar a que la liquidación practicada al obligado tributario (en este caso, NCO ASESORES, SL) haya adquirido firmeza para regularizar a las restantes entidades vinculadas.

Adicionalmente, considerando que la resolución que se dicte en el presente caso va a afectar de manera directa a la que se dicte con relación a las restantes entidades vinculadas (TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL), por cuanto las liquidaciones recurridas por éstas tiene su origen en la corrección a valor normal de mercado de los servicios supuestamente prestados por dichas entidades a la entidad vinculada NCO ASESORES, SL, se debió dar traslado a dichas entidades, dándoles audiencia para que éstas pudieran oponerse a la resolución dictada y aportar cuanta documentación consideren oportuna en defensa de sus derechos e intereses.

TERCERO: El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que las operaciones, sean del tipo que sean, llevadas a cabo entre un socio, persona física o jurídica, y una sociedad mercantil profesional se consideran operaciones vinculadas, por lo que son objeto de una regulación específica en el art. 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. La finalidad de esta norma es que parte del beneficio obtenido por los sujetos pasivos, no quede sin tributar en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, o Sociedades por ser desviado hacia sus asociados, órganos de dirección, etc. o se difiera a otros ejercicios. Dicho precepto impone la valoración de las operaciones realizadas entre partes vinculadas por su valor normal de mercado, entendiendo como tal el que se habría convenido entre partes independientes. Lo que implica la norma es la obligatoriedad de la persona que ha prestado el servicio a la entidad con la que tiene vinculación, de valorar las operaciones con arreglo a su valor normal de mercado e incluir en su declaración la valoración resultante, aunque el precio pactado fuera distinto o inexistente, realizando la sociedad un ajuste bilateral. La valoración a precios de mercado supone que cuanto menor sea la aportación de medios por parte de la sociedad al servicio final prestado, mayor será la renta que se debe trasladar al socio que interviene en el servicio que presta la sociedad.

Entiende que en el caso que nos ocupa, el motivo por el que se practica la regularización es la valoración de mercado de las operaciones vinculadas existentes entre CONEDO SL y TRAVESAÑO SL con y NCO ASESORES SL. En los ejercicios objeto de comprobación Don Teodulfo ostenta prácticamente la totalidad de la participación en la sociedad CONEDO SL (96,3580%), siendo además administrador único de la misma por plazo indefinido. Don Carlos Jesús ostenta prácticamente la totalidad de la participación en la sociedad TRAVESAÑO SL (96,3580 %), siendo además administrador único de la misma por plazo indefinido. Don Teodulfo y Don Carlos Jesús son socios al 50 por 100 de la sociedad NCO ASESORES SL y administradores solidarios de la misma por plazo indefinido. TRAVESAÑO SL tiene por objeto según el artículo segundo de sus estatutos: a) La realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario; b) Y la realización de arrendamientos, compraventas y explotación de toda clase de fincas rústicas y urbanas y/o participaciones indivisas de las mismas. Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo.

En los ejercicios 2011 y 2012, el objeto social de la sociedad CONEDO SL, según la escritura de constitución, era: "La realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario. La realización de arrendamientos, compraventas y explotación de toda clase de fincas rústicas y urbanas y/o participaciones indivisas de las mismas. Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo."

El objeto social de la sociedad NCO ASESORES, SL, según la escritura de constitución, es: "La realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario. Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo."

La regularización practicada se fundamenta en los siguientes motivos: En los ejercicios objeto de comprobación TRAVESAÑO SL y CONEDO SL prestan servicios a la sociedad NCO ASESORES SL. Según el contrato privado aportado a la Inspección, de fecha 22 de febrero de 1996, celebrado entre CONEDO SL y las sociedades NCO ASESORES SL y TRAVESAÑO SL, al que posteriormente se adhiere VALDEZARZA GESTIÓN SL con fecha 2 de enero de 2002, a cambio de la cesión de clientes por parte de estas sociedades a NCO ASESORES SL, así como la gestión de los servicios, aquellas facturarían a NCO ASESORES SL un importe que oscilaría, por regla general, entre el 65% y el 75% de los importes facturados por esta a terceros independientes. La recurrente manifestó a la Inspección que los ingresos de TRAVESAÑO SL y CONEDO SL derivan de su labor comercial, de la captación de una serie de clientes por expedientes expropiatorios a NCO ASESORES SL. De la comprobación efectuada y de la documentación aportada, señala la Inspección que ha quedado probado que las

sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no solo realizan labores comerciales, sino también servicios jurídicos y que éstos han sido realizados por sus socios y administradores únicos, Don Carlos Jesús y Don Teodulfo. Prácticamente la totalidad de los ingresos percibidos por NCO ASESORES, SL provienen del asesoramiento jurídico en materia de expedientes relacionados con la expropiación, principalmente en el término municipal de Barajas. NCO ASESORES, SL no tiene personal dado de alta en los ejercicios objeto de comprobación. De las hojas de encargos aportadas con los titulares de las fincas expropiadas se desprende que éstas se suscribían de forma genérica con la sociedad NCO ASESORES, SL, y era esta sociedad la que distribuía el trabajo entre sus letrados y abonaba los honorarios profesionales de los abogados por su intervención y representación de los clientes en los diferentes expedientes expropiatorios.

La Inspección concluye que, aunque las hojas de encargo se podían firmar por cualquier letrado, como se desprende de los documentos aportados, la relación con los clientes en nombre de NCO ASESORES, SL solo la llevaban D. Carlos Jesús y D. Teodulfo, a través de sus sociedades TRAVESAÑO, SL y CONEDO SL. Las operaciones valoradas son los servicios profesionales de carácter jurídico (principalmente relacionados con expedientes de expropiación) prestados personal y directamente por D. Carlos Jesús y D. Teodulfo y facturados a la sociedad NCO ASESORES, SL a través de las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL, respectivamente, estando todos ellos vinculados entre sí.

El precio de las operaciones vinculadas pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la Inspección, al valor normal de mercado. El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos: Existe una vinculación entre las sociedades "TRAVESAÑO S.L." (NIF: B81329153) y N.C.O. ASESORES S.L., durante los ejercicios objeto de comprobación en el sentido del apartado 3, letra i) del artículo 16 del TRLIS.

Existe una vinculación entre la sociedad "TRAVESAÑO S.L." (NIF: B81329153) y D. Carlos Jesús (socio y administrador único) durante los ejercicios objeto de comprobación, en el sentido del apartado 3, letras a) y b) del artículo 16 del TRLIS. Además D. Carlos Jesús posee el 96,36% de la sociedad. Existe una vinculación entre la sociedad " N.C.O. ASESORES S.L." (NIF: B81329237) y D. Carlos Jesús (socio y administrador solidario) durante los ejercicios objeto de comprobación, en el sentido del apartado 3, letras a) y b) del artículo 16 del TRLIS. Además D. Carlos Jesús posee el 50% de la sociedad. Por lo tanto el mismo socio participa en, al menos, el 25% de ambas sociedades. La sociedad TRAVESAÑO SL ha facturado a NCO ASESORES SL 919.373,82 euros en 2011 y 212.062,00 euros en 2012. La sociedad CONEDO SL ha facturado a NCO ASESORES SL 901.276,46 euros en 2011 y 211.958,00 euros en 2012. Los importes facturados por las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL a la sociedad NCO ASESORES, SL corresponden a los servicios jurídicos prestados con la intervención de Don Carlos Jesús y Don Teodulfo, respectivamente, y a la mayor responsabilidad y dedicación para la búsqueda y relación directa con los clientes, que en todo caso realizaban Don Teodulfo y Don Carlos Jesús y no el resto de profesionales colaboradores de NCO, como se desprende del contrato privado suscrito entre las sociedades. De la comprobación realizada se desprende que las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no contaban con ningún otro personal para prestar los servicios a la sociedad NCO ASESORES SL. Las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no retribuyeron cantidad alguna a los socios profesionales, siendo la intervención personalísima de estos el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios, y siendo por tanto la retribución inferior a la de mercado. Estamos ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los servicios que la sociedad realiza para terceros están condicionados a que sean las personas físicas D. Teodulfo y Don Carlos Jesús las que necesaria y únicamente intervengan en la prestación del servicio, de forma que las cualidades personales de las personas físicas son esenciales para la prestación del mismo. De la documentación recabada se desprende que existe un contacto directo entre los titulares de las fincas y Don Carlos Jesús y Don Teodulfo, con carácter previo y en aras a conseguir la contratación de los servicios de NCO ASESORES SL para la defensa de sus derechos. Por otra parte, las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no cuentan con medios humanos para el desarrollo de su actividad de asesoramiento jurídico.

Considera el Abogado del Estado que frente a esta comprobación efectuada por la Inspección, la recurrente no ha acreditado la cartera de clientes que supuestamente origina los importes facturados, como tampoco ha probado la prestación de servicios que constituirían la gestión comercial que defiende. Así, resulta acreditado que en el presente caso se cumplen los requisitos subjetivos previstos en la norma para considerar que las partes intervinientes tienen vinculación entre sí; que también se cumplen los requisitos objetivos, porque las operaciones entre la sociedad y los socios no se han valorado, conforme exige el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al valor normal de mercado entre partes independientes, puesto que NCO ASESORES SL facturó a terceros los servicios profesionales de D. Teodulfo y Don Carlos Jesús por importe superior al que retribuye a CONEDO SL y a TRAVESAÑO SL, no retribuyendo estas sociedades cantidad alguna a los socios profesionales, siendo la intervención personalísima de éstos el núcleo esencial de la prestación de servicios. Además, la Inspección, en virtud del art. 13 de la Ley General Tributaria, venía obligada a exigir la obligación tributaria con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez y así lo hizo. En definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios profesionales por una sociedad, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios profesionales han sido prestados personalmente

por sus socios, personas físicas, y la tributación que correspondía a esta operación era otra, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, en proporción a su cuantía en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo demás, la valoración se ha determinado conforme al procedimiento establecido, aplicando el método del precio medio comparable del bien o servicio previsto en el artículo 16.4.1ª) del Texto Refundido de la Ley.

Manifiesta que tal y como argumentan acertadamente las resoluciones recurridas, estamos ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo, que requieren la intervención personal de los socios, sin la cual la sociedad no podría prestar los servicios que factura. Los servicios que la sociedad realiza para terceros están condicionados a que sean las personas físicas D. Teodulfo y Don Carlos Jesús las que necesaria y únicamente intervengan en la prestación del servicio, de forma que las cualidades personales de las personas físicas son esenciales para la prestación del mismo. De la documentación recabada se desprende que existe un contacto directo entre los titulares de las fincas y Don Carlos Jesús y Don Teodulfo, con carácter previo y en aras a conseguir la contratación de los servicios de NCO ASESORES SL para la defensa de sus derechos. Por otra parte, las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no cuentan con medios humanos para el desarrollo de su actividad de asesoramiento jurídico. La valoración fue realizada en sede de las sociedades, que es donde se encuentran las operaciones objeto de contraste y sobre cada comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia. En sede de NCO ASESORES SL se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía, atendiendo al concepto de comparable interno indicado, a partir de los ingresos obtenidos de terceros, consistentes en la actividad de asesoramiento jurídico, y éste es el que se toma como contraprestación de los servicios facturados por las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL, distribuido proporcionalmente a cada una de ellas en función de la facturación de estas entidades a NCO ASESORES. A partir de estos importes, se han tenido en cuenta, para minorar el valor de mercado, los gastos fiscalmente deducibles en los que incurrió NCO ASESORES para la obtención de dichos ingresos. El valor de mercado que corresponde aplicar, por tanto, sería la diferencia entre lo facturado por la prestación de servicios a terceros (es decir, sin considerar los ingresos financieros) y los gastos que por parte de la Inspección se consideran deducibles y afectos a la prestación de tales servicios (sin considerar los no deducibles conforme al art. 14 del TRLIS, así como los financieros en el mismo sentido que los ingresos). En la regularización a NCO ASESORES SL la Inspección considera que el importe resultante de la valoración de la operación vinculada, debe imputarse como gasto por los servicios prestados a NCO ASESORES SL por CONEDO SL y TRAVESAÑO SL, lo que ha originado una disminución de la base imponible de NCO ASESORES, SL y la correlativa devolución de la cuota ingresada en exceso. Por otra parte, en sede de CONEDO SL y TRAVESAÑO SL se ha procedido a valorar la retribución de D. Teodulfo y Don Carlos Jesús, para lo que, partiendo del importe calculado según lo señalado en el párrafo anterior, se han deducido los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido CONEDO SL y TRAVESAÑO SL para la obtención de los ingresos considerados en la operación vinculada de referencia. Estos importes reducen la base imponible de la sociedad en concepto de retribución de la persona física. Con la misma finalidad, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de las personas físicas D. Teodulfo y Don Carlos Jesús por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012 donde se realiza la correspondiente corrección resultante de la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas de referencia, considerando un aumento de sus bases imponibles declaradas, por el valor de mercado de los servicios profesionales prestados por las personas físicas, al no haber sido éstos retribuidos a los socios en cuantía alguna. Método adecuado e idóneo como ya ha declarado esta Sala del TSJ de Madrid, Sección Quinta, en casos similares al que nos ocupa.

#### Cuarto.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la resolución recurrida del TEAR, como antecedentes relevantes, se expresa lo siguiente:

"QUINTO.- Con fecha 7 de abril de 2016 se inician actuaciones inspectoras de carácter general, respecto del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2011 y 2012 y el Impuesto sobre el Valor Añadido, 1T 2011 a 4T 2012.

En relación al Impuesto sobre Sociedades, durante el procedimiento se puso de manifiesto la vinculación entre NCO ASESORES SIL y TRAVESAÑO. A juicio de la Inspección el precio de la operación vinculada pactado entre dichas entidades no se ajusta al valor de mercado. Se produce de este modo un ajuste en el que se disminuye la base imponible por la valoración de esta operación.

También se puso de manifiesto la vinculación entre CONEDO SL y NCO ASESORES SL. A juicio de la Inspección el precio de la operación vinculada pactado entre dichas entidades no se ajusta al valor de mercado. Se produce de este modo un ajuste en el que se disminuye la base imponible por la valoración de esta operación.

Por otro lado, la Inspección considera que no son fiscalmente deducibles determinados gastos.

Como consecuencia del escrito de alegaciones posterior a la firma de las actas, el contribuyente prestó la conformidad parcial a la liquidación propuesta en el Acta A02 n° NUM008. Concretamente, manifestó su conformidad

con la propuesta de regularización en lo relativo a las sanciones tributarias no deducibles, así como respecto de los gastos y compras varias de oficina no considerados deducibles por falta de justificación documental.

Como consecuencia de ello se dictaron dos acuerdos de liquidación derivados del Acta A02 n° NUM008:

- Un acuerdo de conformidad, en el que el contribuyente prestaba su conformidad con los hechos referidos. Por tanto, la liquidación comprende solo la parte que se refiere a esos hechos.

- Otro acuerdo total en el que se incluyen todos los hechos contemplados en el acta A02 n° NUM008 y en la liquidación se descuenta la parte ya liquidada en el acuerdo anterior.

No estando conforme con los acuerdos de liquidación se interponen reclamaciones económico-administrativas, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Solicita la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por TRAVESAÑO SL, CONEDO SL, NCO ASESORES SL, Don Carlos Jesús y Don Teodulfo.

- Nulidad de pleno derecho de la liquidación, debida a que en el expediente administrativo no se ha incorporado toda la documentación que incluye las pruebas en las que se ha basado la Inspección para dictar la liquidación.

- Causa de abstención de la actuario.

- Falta de justificación de la carga en plan de inspección.

- Nulidad de la liquidación por imposibilidad de que Don Teodulfo prestase los servicios que la inspección le imputa por padecer una enfermedad que le inhabilitó por completo.

- Se opone a la valoración de operaciones vinculadas efectuada por la Inspección. Ni TRAVESAÑO SL ni CONEDO, SL prestan servicios jurídicos a NCO ASESORES SL, solo prestan servicios de gestión comercial a NCO ASESORES SL. La intervención de Don Carlos Jesús o de Don Teodulfo como letrados en los procedimientos expropiatorios no solo no fue mayor a la del resto de letrados colaboradores de NCO ASESORES SL, sino que puede calificarse de residual en el caso de Don Carlos Jesús e inexistente en el caso de Don Teodulfo. Alega que durante los años inspeccionados NCO ASESORES, SL contrató servicios de profesionales externos.

- Considera que la Inspección ha incurrido en una defectuosa motivación en cuanto al análisis de la comparabilidad que hace con relación a las operaciones vinculadas, así como en un defecto en la realización del análisis de comparabilidad y en el análisis de la prueba. La Inspección no ha utilizado el método del precio libre comparable, sino que se ha limitado a transparentar resultados, pero sin guardar la identidad que el comparable interno debería tener.

- Incorrecta aplicación del principio contable del devengo. NCO ASESORES SL no registró adecuadamente en su contabilidad de 2011 y 2012 los ingresos trasladados por la Inspección a las otras dos entidades, al no aplicar debidamente el obligatorio principio legal de devengo, y ello porque muchos de los ingresos declarados por NCO ASESORES SL en los ejercicios 2011 y 2012 corresponden a servicios prestados, devengados y finalizados (al alcanzarse el éxito pretendido) en el ejercicio 2010 y anteriores. Analiza en particular al correcto devengo contable y fiscal de los ingresos derivados de los servicios prestados por NCO Asesores a la Fundación Patronato Universitario."

Seguidamente en los Fundamentos de Derecho Octavo, Noveno y Décimo de la misma resolución se indica:

"OCTAVO.- Entrando en las cuestiones de fondo planteadas, debemos comenzar exponiendo de forma resumida los motivos de regularización recogidos en los acuerdos de liquidación, en lo que se refiere a las operaciones vinculadas.

El motivo por el que se practica la regularización es la valoración de mercado de las operaciones vinculadas existentes entre CONEDO SL y TRAVESAÑO SL con y NCO ASESORES SL.

En los ejercicios objeto de comprobación Don Teodulfo ostenta prácticamente la totalidad de la participación en la sociedad CONEDO SL (96,3580%), siendo además administrador único de la misma por plazo indefinido. Don Carlos Jesús ostenta prácticamente la totalidad de la participación en la sociedad TRAVESAÑO SL (96,3580 %), siendo además administrador único de la misma por plazo indefinido. Don Teodulfo y Don Carlos Jesús son socios al 50 por 100 de la sociedad NCO ASESORES SL y administradores solidarios de la misma por plazo indefinido.

TRAVESAÑO SL tiene por objeto según el artículo segundo de sus estatutos:

a) La realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario.

b) Y la realización de arrendamientos, compraventas y explotación de toda clase de fincas rústicas y urbanas y/o participaciones indivisas de las mismas.

Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo.

En los ejercicios 2011 y 2012, el objeto social de la sociedad CONEDO SL, según la escritura de constitución, era:

"La realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario.

La realización de arrendamientos, compraventas y explotación de toda clase de fincas rústicas y urbanas y/o participaciones indivisas de las mismas.

Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo."

El objeto social de la sociedad NCO ASESORES, SL, según la escritura de constitución, es:

"~a realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario.

Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo."

Los datos declarados se modifican por estos motivos:

En los ejercicios objeto de comprobación TRAVESAÑO SL y CONEDO SL prestan servicios a la sociedad NCO ASESORES SL.

Según el contrato privado aportado a la Inspección, de fecha 22 de febrero de 1996, celebrado entre CONEDO SL y las sociedades NCO ASESORES SL y TRAVESAÑO SL, al que posteriormente se adhiere VALDEZARZA GESTIÓN SL con fecha 2 de enero de 2002, a cambio de la cesión de clientes por parte de estas sociedades a NCO ASESORES SL, así como la gestión de los servicios, aquellas facturarían a NCO ASESORES SL un importe que oscilaría, por regla general, entre el 65% y el 75% de los importes facturados por esta a terceros independientes.

La reclamante manifestó a la Inspección que los ingresos de TRAVESAÑO SL y CONEDO SL derivan de su labor comercial, de la captación de una serie de clientes por expedientes expropiatorios a NCO ASESORES SL.

De la comprobación efectuada y de la documentación aportada, señala la Inspección que ha quedado probado que las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no solo realizan labores comerciales, sino también servicios jurídicos y que éstos han sido realizados por sus socios y administradores únicos, Don Carlos Jesús y Don Teodulfo.

Prácticamente la totalidad de los ingresos percibidos por NCO ASESORES, SL provienen del asesoramiento jurídico en materia de expedientes relacionados con la expropiación, principalmente en el término municipal de Barajas.

NCO ASESORES, SL no tiene personal dado de alta en los ejercicios objeto de comprobación.

De las hojas de encargos aportadas con los titulares de las fincas expropiadas se desprende que éstas se suscribían de forma genérica con la sociedad NCO ASESORES, SL, y era esta sociedad la que distribuía el trabajo entre sus letrados y abonaba los honorarios profesionales de los abogados por su intervención y representación de los clientes en los diferentes expedientes expropiatorios. La Inspección concluye que, aunque las hojas de encargo se podían firmar por cualquier letrado, como se desprende de los documentos aportados, la relación con los clientes en nombre de NCO ASESORES, SL solo la llevaban D. Carlos Jesús y D. Teodulfo, a través de sus sociedades TRAVESAÑO, SL y CONEDO SL.

Las operaciones valoradas son los servicios profesionales de carácter jurídico (principalmente relacionados con expedientes de expropiación) prestados personal y directamente por D. Carlos Jesús y D. Teodulfo y facturados a la sociedad NCO ASESORES, SL a través de las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL, respectivamente, estando todos ellos vinculados entre sí.

El precio de las operaciones vinculadas pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la Inspección, al valor normal de mercado. El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

La sociedad TRAVESAÑO SL ha facturado a NCO ASESORES SL 919.373,82 euros en 2011 y 212.062,00 euros en 2012. La sociedad CONEDO SL ha facturado a NCO ASESORES SL 901.276,46 euros en 2011 y 211.958,00 euros en 2012. Los importes facturados por las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL a la sociedad NCO ASESORES, SL corresponden a los servicios jurídicos prestados con la intervención de Don Carlos Jesús y Don Teodulfo, respectivamente, y a la mayor responsabilidad y dedicación para la búsqueda y relación directa con los clientes, que en todo caso realizaban Don Teodulfo y Don Carlos Jesús y no el resto de profesionales colaboradores de NCO, como se desprende del contrato privado suscrito entre las sociedades.

De la comprobación realizada se desprende que las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no contaban con ningún otro personal para prestar los servicios a la sociedad NCO ASESORES SL.

Las sociedades TRAVESAÑO SL y CONEDO SL no retribuyeron cantidad alguna a los socios profesionales, siendo la intervención personalísima de estos el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

## Noveno.

Alega la reclamante nulidad de la liquidación en base a la imposibilidad de que Don Teodulfo prestase los servicios que la Inspección le imputa por padecer una enfermedad que le inhabilitó por completo.

Aporta un informe médico en el que el doctor que emite el informe asegura que el paciente D. Teodulfo no estaba en condiciones de desarrollar su actividad profesional en 2011 ni en 2012.

Sin embargo, la Inspección ha puesto de manifiesto suficientes elementos de prueba para confirmar la intervención de D. Teodulfo en la prestación de los servicios que son objeto de valoración, por lo que debemos desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

## Décimo.

La norma aplicada por la Inspección para regularizar a la parte reclamante es la establecida en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, vigente para los ejercicios 2011 y 2012, que establece lo siguiente:

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

2.1 La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas. ~...)',

Respecto del requisito subjetivo, el artículo 16, apartado 3, letra i) del TRLIS, en su redacción por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, reza como sigue:

'3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: ~...)

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.'

Existe vinculación entre las sociedades TRAVESAÑO SL y NCO ASESORES SL, durante los ejercicios objeto de comprobación en el sentido del apartado 3, letra i) del artículo 16 del TRLIS.

Don Carlos Jesús posee el 96,36% de la sociedad TRAVESAÑO SL y el 50% de la sociedad NCO ASESORES SL.

Por lo tanto, el mismo socio participa en, al menos, el 25% de ambas sociedades.

Existe vinculación entre las sociedades CONEDO SL y NCO ASESORES SL, durante los ejercicios objeto de comprobación en el sentido del apartado 3, letra i) del artículo 16 del TRLIS.

D. Teodulfo posee el 96,36% de la sociedad CONEDO SL y el 50% de la sociedad NCO ASESORES SL.

Por lo tanto, el mismo socio participa en, al menos, el 25% de ambas sociedades.

En segundo lugar, resulta acreditado que se cumplen los requisitos objetivos para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, puesto que NCO ASESORES SL facturó a terceros los servicios profesionales de D. Teodulfo y Don Carlos Jesús por importe superior al que retribuye a CONEDO SL y a TRAVESAÑO SL, no retribuyendo estas sociedades cantidad alguna a los socios profesionales, siendo la intervención personalísima de éstos el núcleo esencial de la prestación de servicios.

En cuanto a la alegación referente a que durante los años inspeccionados NCO ASESORES SL contrató servicios de profesionales externos, cabe contestar que efectivamente la sociedad contrató profesionales cuya remuneración se ha tenido en cuenta a la hora de realizar la valoración de las operaciones vinculadas. La Inspección concluye que los clientes contratan con NCO ASESORES, SL en base a las cualidades profesionales de Don Teodulfo y Don Carlos Jesús, conclusión que comparte este Tribunal."

QUINTO: Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, en cuanto a la valoración, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, en la redacción dada por la Ley 35/2006, en sus apartados 1 a 4 establece:

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

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

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a

la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

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

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

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

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

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

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

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

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

En el presente caso, la Administración efectúa un ajuste primario en aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas, considerando que NCO ASESORES SL facturó a terceros los servicios profesionales de D. Teodulfo y Don Carlos Jesús por importe superior al que retribuye a CONEDO SL y a TRAVESAÑO SL, no retribuyendo estas sociedades cantidad alguna a los socios profesionales, siendo la intervención personalísima de éstos el núcleo esencial de la prestación de servicios.

Se debe precisar en primer lugar que el presente recurso no tiene por objeto el análisis de las relaciones entre CONEDO SL y sus socios y entre TRAVESAÑO SL y sus socios, sino tan sólo las relaciones entre la recurrente del presente recurso, NCO ASESORES SL y las CONEDO SL y a TRAVESAÑO SL.

A este respecto, como se indica en la liquidación, "Existe un contrato privado de fecha 22 de febrero de 1996, entre el obligado tributario y las sociedades Travesaño, S.L y Conedo, S.L., y posterior adhesión de la sociedad Valdezarza Gestión S.L, de fecha 2 de enero de 2002, en función del cual, a cambio de la cesión de clientes por parte de estas sociedades al obligado tributario, así como la gestión de los servicios, facturarían un importe que oscilaría, por regla general, entre el 65% y el 75% de los importes facturados por N.C.O. Asesores S.L. a terceros independientes."

En la misma liquidación también se indica que "El obligado tributario aportó las hojas de los encargos profesionales con los titulares de las fincas expropiadas. Analizadas las hojas de encargos aportadas, se depende que éstas se suscribían de forma genérica con la sociedad NCO ASESORES, SL, y era ésta sociedad la que distribuía el trabajo entre sus letrados y abonaba los honorarios profesionales de los abogados por su intervención y representación de los clientes en los diferentes expedientes expropiatorios."

Seguidamente en la liquidación se expresa que "La sociedad no contaba con personal dado de alta en los ejercicios objeto de comprobación (la única empleada por cuenta ajena, Angelica, contratada como secretaria, se dio de baja en enero del ejercicio 2011).

Del análisis de las facturas recibidas aportadas resulta que la sociedad NCO ASESORES, SL ha retribuido directamente los servicios de distintos profesionales, tales como: Jose Pablo, Luis Alberto, Samuel, Jesús María, Celia... así como a los socios y administradores solidarios del obligado tributario, D. Carlos Jesús y D. Teodulfo

o bien ha retribuido los servicios profesionales prestados a través de sociedades tales como: Asesores Urbanísticos y Territoriales, Atefor, SL, Cenjor Asesores, SL, Cerquillas 119, SL, Estudio Jurídico Fiscal, SL, Gesmomura, SL, Glodempas, SL. Asimismo, han retribuido a las sociedades de las que los administradores, D. Carlos Jesús y D. Teodulfo, son socios mayoritarios y administradores únicos, esto es la sociedad TRAVESAÑO, SL y la sociedad CONEDO, SL, respectivamente.

D. Carlos Jesús y D. Teodulfo son el núcleo esencial para la prestación de los servicios que posteriormente la sociedades TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL facturan la sociedad."

Pues bien, de los elementos señalados que constan en la liquidación no puede compartirse la conclusión a la que se llega en la liquidación, pues la existencia de tal número de servicios profesionales contratados por la sociedad recurrente con terceros, que se reconoce en la liquidación, y la circunstancia de que las hojas de encargos aportadas, se suscribían de forma genérica con la sociedad NCO ASESORES, SL, no puede conducir a considerar que se trate de servicios personalísimos de los socios personas físicas de TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL.

Por otra parte, la administración atribuye a los socios personas físicas de TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL los servicios jurídicos profesionales, lo que no coincide con el contenido del contrato aportado, ni puede colegirse de la existencia de servicios profesionales subcontratados, ya que no puede considerarse que los indicados socios personas físicas prestaran esos servicios jurídicos cuando la recurrente subcontrató servicios profesionales con un gran número de profesionales y de sociedades de profesionales.

Por todo lo cual, no puede considerarse conforme a Derecho la corrección valorativa efectuada por la Administración entre la recurrente NCO ASESORES, SL, y las entidades TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL.

Por ello, procede estimar la demanda sobre dicha cuestión, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como las liquidaciones de las que trae causa sobre la corrección valorativa de las operaciones efectuadas entre la recurrente NCO ASESORES, SL, y las entidades TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL.

Por ello, no procede entrar a valorar el resto de las alegaciones formuladas por las partes en relación con dicha corrección, ni particularmente, las alegaciones sobre el momento de devengo, que resultan irrelevantes al anularse la liquidación sobre la referida corrección valorativa.

Debiendo precisarse, como ya se ha indicado, que no son objeto de este recurso las relaciones entre las sociedades TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL respecto de cada uno de sus socios, es decir, no procede entrar a analizar si los servicios que prestaban los socios de cada una de ellas eran personalísimos.

## Sexto.

En cuanto a los gastos cuya deducibilidad era pretendida por la recurrente y no admitida por la Administración, que en la liquidación se concretan en los siguientes:

### "GASTOS

Los gastos que no están afectos a la actividad, o bien, no son deducibles fiscalmente conforme a los apartados c) y e) del art.14 del TRLIS, son los que a continuación se detallan, acumulando un importe de 6.830,26 euros en el ejercicio 2011 y 21.362,88 euros en el ejercicio 2012.

En el ejercicio 2011:

-Gastos de relaciones públicas por importe de 2.182,44 euros (aportó solo un ticket restaurante por importe de 210,83 euros, que no queda acreditada afectación actividad y el resto sin justificar).

-Gastos de desplazamiento y viajes por importe de 1.710,26 euros (aportó billetes de tren por importe 790,21 euros que no identifica las personas que utilizan servicio ni su correlación con la actividad y el resto sin justificar).

-Gastos de atenciones a clientes por importe de 1.228,25 euros (aportó tickets restaurantes por importe de 474,54 euros y el resto sin justificar).

-Otros tributos: 1.577,67 euros (\*) sanción modelo 200 y 131,64 euros en concepto de suplidos.

(\*) Por error mecanográfico en el acta aparece 2.266,17 €.

Total gastos no deducibles en 2011: 6.830,26 €.

En el ejercicio 2012:

-Gastos de relaciones públicas por importe de 13.075,61 euros (por el alquiler de un apartamento en DIRECCION000, dormitorio infantil, gastos de lotería).

-Gasto de desplazamiento y viajes por importe de 3.694,97 euros (gastos de caja sin justificar, estancias en hoteles que no ha acreditado afectación actividad),

-Gastos de captación de clientes por importe de 3.006,99 euros, aportó 5 tickets de restaurantes, que no acredita la correlación con los ingresos de la actividad y el resto gastos sin identificar ni justificar.

-Suplidos por importe de 1.006,15 euros: no identificó el gasto ni aportó justificación.

-Compras varias de oficina por importe de 579,16 euros. No identificó ni aportó justificación.

Total gastos no deducibles en 2012: 21.362,88 €."

La recurrente prestó su conformidad con la no deducibilidad de algunos de los referidos gastos y no prestó su conformidad respecto de otros de ellos, tal y como se detalla en la liquidación.

A este respecto se debe partir de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio objeto del litigio, se establecía que "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".

Del mismo modo, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encontraba establecido, en relación con el ejercicio objeto del recurso, en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, según su Disposición final sexta, y anteriormente en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Además, dichos gastos deben estar convenientemente acreditados mediante la correspondiente factura, para lo que hay que tener en cuenta, a su vez, los requisitos establecidos en el artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, respecto del contenido que deben de tener las facturas, y que exige que toda factura esté numerada, que figure en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 10 de diciembre de 2021, dictada en el recurso de casación nº 5204/2020, en la que expresa: "3. La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de

enero (casación núm. 4258/2008 ),deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumirla carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de iuscogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impositivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT , en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Anteriormente, en el mismo sentido puede citarse la sentencia del mismo Tribuna Supremo de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto, viene determinado por la efectiva adquisición del bien o realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas soportadas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del

nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105.1 de la LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."; y según dispone el artículo 106.1 de la misma Ley "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

A estos efectos, como se ha dicho, no basta la simple aportación de las facturas, siendo la recurrente la que dispone de los medios de prueba para justificar que los importes de los gastos cumplen con los requisitos de los preceptos citados para la deducibilidad.

También se puede mencionar que es deber de todo empresario documentar y justificar la prestación de los servicios o entrega de bienes y a requerimiento de la inspección, indicar quién se los prestó, cómo, cuándo y qué medios utilizó para ello, así como su vinculación con la actividad empresarial o profesional desarrollada, al igual que la entrega de bienes, en la medida en que la facturación que recibe es utilizada como gasto deducible, debiendo tener en cuenta que la Administración Tributaria es un tercero en la relación que une al prestador de los servicios con el prestatario de los mismos o al que entrega los bienes con el que los recibe, por lo que para que tenga efectos frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, a los efectos de la pretendida deducibilidad de los importes que figuran en las facturas, es necesario justificar la efectiva prestación de los servicios y entrega de bienes y que los mismos guardan relación con la actividad, prueba que, como se ha dicho, recae sobre el recurrente.

Pues bien, teniendo en cuenta, como ya se ha indicado en la presente sentencia que no basta la simple presentación de las facturas, sino que es necesario acreditar la correlación de los gastos con los ingresos, la obligación de justificación documental de los importes de los referidos conceptos no solo abarca a las facturas, sino a todos aquellos documentos que justifiquen el cumplimiento de los requisitos de la deducibilidad, entre los que se encuentran la afectación a la actividad y la correlación con los ingresos de conformidad con los preceptos citados anteriormente.

Como se ha indicado, es la recurrente, la que tiene a su disposición los medios de prueba necesarios para acreditar el cumplimiento de los requisitos fijados en las normas citadas para la procedencia de la deducibilidad pretendida, de tal manera que no basta alegar la simple dificultad de obtener determinados medios de prueba para cumplir los requisitos que fijan las normas referidas, pues se estaría incumpliendo los requisitos fijados por el Legislador para la aplicación de la deducibilidad de los gastos, vulnerando lo dispuesto en tales preceptos. Como se ha dicho, es el recurrente en que debe hacer el esfuerzo probatorio para acreditar el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para la procedencia de la deducibilidad, lo que no se ha efectuado por el recurrente en el presente caso respecto de los gastos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración.

En la liquidación constan los concretos conceptos e importes cuya deducibilidad no es admitida, lo que evidencia que la demandante conoce perfectamente los motivos por los que no es admitida la deducibilidad y la recurrente ha podido formular las alegaciones y presentar las pruebas que hubiera considerado oportunas. Compartiendo esta Sala los argumentos de la liquidación en cuanto a la no procedencia de la deducibilidad de los indicados gastos, argumentos que, a estos efectos, se tienen por reproducidos, sin que sea necesario entrar a analizar cada uno de los citados gastos, estando la liquidación debidamente motivada sobre ellos, cumpliendo los requisitos del art. 102 de la Ley General Tributaria.

A modo de ejemplo, no resultan vinculados a la actividad, tales como los tickets de restaurante donde no se prueba su vinculación con la actividad o billetes de tren en los que no se identifican los viajeros ni su correlación con la actividad, o alquiler de un apartamento en DIRECCION000 que tampoco se justifica su vinculación con la actividad.

En consecuencia, procede desestimar la demanda en relación con los gastos indicados cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, debiendo declarar conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional y la liquidación de la sobre causa respecto de los gastos referidos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, por un importe de 6.830,26 euros en el ejercicio 2011 y 21.362,88 euros en el ejercicio 2012.

**Séptimo.**

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, al estimarse parcialmente el recurso, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad NCO ASESORES SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 26 de noviembre de 2020, sobre liquidaciones, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2011 y 2012, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como las liquidaciones de las que trae causa sobre la corrección valorativa de las operaciones efectuadas entre la recurrente NCO ASESORES, SL, y las entidades TRAVESAÑO, SL y CONEDO, SL. y declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional y la liquidación de la sobre causa respecto de los gastos referidos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, por un importe de 6.830,26 euros en el ejercicio 2011 y 21.362,88 euros en el ejercicio 2012. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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 2610-0000-93-0356-21 (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 2610-0000-93-0356-21 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.