

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090854

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 637/2023, de 6 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 380/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos. Método precio libre comparable. Considera la Sala que de los hechos debidamente contrastados por la Inspección cabe inferir conforme al criterio de la lógica humana que se produjo una operación vinculada entre la sociedad y su socio por los servicios personalísimos de asesoramiento en materia de responsabilidad social corporativa que este le prestó y que la sociedad facturó a sus clientes sin retribuirle en cantidad alguna por los mismos, siendo las labores de una empleada meramente institucionales, preparatorias y representativas y las labores de colaboración de otra persona física subordinadas a las directrices del socio minoritario, en consideración a la preparación y experiencia técnica del socio que solo el poseía, al importe de las retribuciones que le fueron abonadas y que solo fue empleada durante un lapso de tiempo que no incluía el de todos los ejercicios regularizados. No puede olvidarse el hecho de la capacitación y experiencia del socio minoritario que es la razón de que los clientes requiriesen los servicios de la sociedad y que sin en él no los hubieran contratado. La sociedad no retribuyó en cantidad alguna al socio por esos mismos servicios que le prestó, por lo que procedía su valoración a precio de mercado entre independientes. La Inspección aplicó el método libre comparable tomando como comparable interno los importes facturados por la sociedad a sus clientes menos los gastos necesarios para su obtención, entre los que se incluían los gastos por la contratación de los colaboradores debidamente justificados y los importes cobrados por los sindicatos para emitir sus informes y no podía considerarse la existencia de valor añadido alguno por parte de la sociedad ante el carácter personalísimo de los servicios ni tampoco procedía valorar los gastos de otra forma sino por su importe real debidamente justificado. Este método tuvo en cuenta las características de los servicios prestados de carácter personalísimo por el socio minoritario, las funciones asumidas por las partes, pues los riesgos recayeron sobre el prestador, siendo los activos empleados sus aptitudes técnicas y profesionales y los términos contractuales, en los que el prestador no podía ser otro que el socio, teniendo en cuenta que una de las personas señaladas era solo una empleada con poca experiencia y retribuciones con una colaboración subordinada y que la otra solo asumió labores institucionales, preparatorias y de representación de la sociedad. Por todo ello existió la operación vinculada que hubo que valorar a precio de mercado entre independientes tal como hizo la Inspección con la consiguiente desestimación del presente recurso.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:*Doña María Antonia de la Peña Elías.*

Magistrados:

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

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0003854

Procedimiento Ordinario 380/2021

Demandante: CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL

PROCURADOR Dña. MARIA ICIAR DE LA PEÑA ARGACHA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 637/2023

RECURSO NÚM.: 380/2021

PROCURADOR Dña. MARIA ICIAR DE LA PEÑA ARGACHA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a seis de julio de dos mil veintitrés

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 380-2021, interpuesto por la entidad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA S.L., representado por el Procuradora Dña. MARIA ICIAR DE LA PEÑA ARGACHA, 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; NUM005, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2013, 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 04/07/2023, 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 CR Works Responsabilidad Corporativa, S.L., parte recurrente, impugna la resolución de 26/11/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas NUM000, NUM002 y NUM003 interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM006, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011, 2012 y 2013, por importe total de 15,77 euros, que se refiere a toda la regularización y de las reclamaciones económico administrativas NUM001, NUM004 y NUM005, deducidas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM007 por el mismo concepto y periodos impositivos en cuantía total de 166,92 euros, relativa a la valoración de la operación vinculada de la obligada tributaria con Don Nazario.

En esta resolución se confirman los actos de liquidación recurridos, ya que los servicios facturados por la reclamante a sus clientes finales requerían la intervención personal y directa de Don Nazario, en su calidad de profesional experto en el ámbito de la responsabilidad corporativa, de acuerdo con su cualificación profesional y experiencia del sector con intervenciones esporádicas de Doña Crescencia y otros colaboradores y con el contacto institucional y preparatorio de la administradora de la sociedad y su cónyuge, Doña Daniela.

La operación vinculada se produjo entre la reclamante y el referido señor. Según manifestaciones de su representante la sociedad tenía por objeto el asesoramiento sobre responsabilidad corporativa en materia de discriminación e igualdad y estaba dada de alta en el epígrafe del IAE 849.9 de otros servicios independientes desde 1/04/2007. Se constituyó mediante escritura pública el 26/02/2007 y en los ejercicios comprobados sus socios eran Doña Daniela titular del 96,51% del capital social y administradora única y su marido, Don Nazario, que tenía una participación del 3,49% en el capital social. La administradora única otorgó poder amplísimo a su marido para actuar en nombre y representación de la sociedad; esta señora se encontraba dada de alta en el régimen de trabajadores autónomos desde 1/12/2006 y como trabajadora del Instituto Europeo de Sostenibilidad, Empleabilidad e Innovación, IESEI de 2/03/2012 a 31/05/2012 y de 15/10/2013 a 25/09/2014 sin que haya aportado, pese a ser requerida, documentación alguna de su experiencia profesional en el ámbito de la actividad de la sociedad salvo su licenciatura en ciencias políticas y sociología y sin aportar justificación de la realización por su parte de cursos de especialización en Seguridad Social de la Universidad Complutense en 2004 y en el CEF en 2005 y sobre responsabilidad corporativa y participación en trabajos de investigación sobre la misma materia. La sociedad IESEI es una entidad sin ánimo de lucro, acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 con domicilio que coincide con el domicilio familiar de los socios y su presidenta es la administradora, presidente de honor su marido y la secretaria es la empleada de la reclamante Doña Crescencia.

Por otra parte, el socio minoritario, Don Nazario ha manifestado que la única relación que le unía con la reclamante era la de socio y no percibió remuneración alguna, es funcionario del Ministerio de Trabajo y desde julio de 2014 tiene una relación laboral como abogado de una entidad privada. Se acredita que es experto en responsabilidad social corporativa, master de responsabilidad social corporativa por el IE en 2006, director técnico en el master en abogacía laboralista, director académico de programas Executive de la Fundación Sagardoy,

profesor de derecho de trabajo y recursos humanos en la Carlos III, fue director de recursos humanos en el ICO, consejero de CERSA, consejero de la Universidad Marítima Mundial en Suecia de 1992 a 2000, consultor del Banco Mundial en recursos humanos en Latinoamérica, miembro de consejo académico de FIDE y experto en formación on line de las mismas materias y autor de numerosas publicaciones del ramo.

Pese a manifestar que el domicilio social se encuentra en la calle Peña del Yelmo 4 de Aravaca, en los ejercicios comprobados estaba en el mismo domicilio de los socios y desde 1/09/2012 la administradora le alquiló una parte de su domicilio. En las facturas emitidas y en muchas de las recibidas figura General Oraa 26,5ª que fue el domicilio de la entidad hasta la compra de las participaciones sociales por el matrimonio Nazario y Daniela.

La cifra de negocios de la sociedad fue de 97.225,43 euros en 2011, de 177.069,49 euros en 2012 y de 172.000 euros en 2013 y sus principales clientes empresas del Grupo Acciona, Michelin España y Portugal y Mahou San Miguel, prestando servicios de asesoramiento en igualdad, regulación de empleo, gestión de recursos humanos, autogestión de la incapacidad temporal, expedientes sancionadores en el orden social e igualdad de oportunidades, investigación sobre las iniciativas internacionales de responsabilidad social y ponente y curso on line sobre las mismas materias. Los clientes que representaban más del 50% de los ingresos reconocieron que la persona de contacto fue el socio minoritario y en otros casos reconocieron a la empleada.

La administradora por su parte percibió cantidades que declaró como rendimientos de trabajo: 37.603,73 euros, 26.503,53 euros y 41.101,90 euros en 2011, 2012 y 2013, respectivamente y más del 30% corresponden a dietas por desplazamiento y aporta cuadros sin soporte documental alguno de su asistencia y presencia en las sedes de los principales clientes en amplios horarios.

Doña Crescencia fue trabajadora de la reclamante desde 13/09/2007 hasta 17/10/2012 en que paso a ser trabajadora del IESEI y desde 1/12/2014 volvió a ser contratada por la reclamante. Es licenciada en derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, master en abogacía internacional laboral y curso de alta especialización en responsabilidad social corporativa por la Fundación Sagardoy y cobro unos haberes de 22.958,60 euros en 2011 y 2.567,86 euros en 2012.

En la prestación de servicios para Michelin colaboraron Don Luis Antonio, Doña Marisol y Don Juan Carlos e informes de sindicatos y la Inspección lo tuvo en cuenta para determinar los gastos.

Ante los clientes la persona de contacto era Don Nazario, que era quien poseía los conocimientos y la experiencia en responsabilidad social corporativa, que eran las prestaciones de servicio desarrolladas por la reclamante y el elemento fundamental del trabajo llevado a cabo, sin perjuicio de la intervención como colaboradora de la empleada de carácter secundario a la vista de su retribución y la intervención o contacto institucional de la administradora.

Según contabilizó la sociedad contaba con equipos para procesos de información, mobiliario y elementos de transporte. Los primeros se terminaron de amortizar a 1/01/2012, en relación al mobiliario se aportaron dos facturas, pero se trata de meros presupuestos y no se aceptó su existencia y el vehículo consta de uso particular en la póliza del seguro y no hay prueba de su uso profesional.

El método elegido para valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado entre independientes en cada ejercicio fue el de libre comparable, previsto por el artículo 16.4.a) del TRLIS vigente, mediante comparable interno constituido por el importe de los servicios facturados a los clientes menos los gastos necesarios para su obtención, incluyendo en este caso las cantidades satisfechas a los colaboradores pero sin deducir en ningún caso las cantidades satisfechas a la administradora, pues no se acredita relación laboral y según el artículo 28 de los estatutos de la entidad el cargo de administrador es gratuito y sin que haya quedado acreditado que realizase trabajos técnicos ni se ha producido duplicidad impositiva.

El informe pericial aportado ante el órgano revisor no sirve para acreditar que esta señora llevara a cabo actividades técnicas teniendo en cuenta los hechos constatados por la Inspección.

Por último la liquidación que recoge la corrección valorativa de la operación vinculada ha sido correctamente calificada de provisional porque aunque las actuaciones tuvieran alcance general de acuerdo con el artículo 148 de la LGT era provisional por encontrarse afectada por la liquidación al socio persona física en el IRPF y viceversa.

Segundo.

La parte recurrente solicita sentencia por la que se anule el acuerdo recurrido y los actos de liquidación de los que procede con imposición de costas a la Administración y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

La AEAT recrea la realidad de los hechos en perjuicio del Sr. Nazario, que el TEAR de Madrid reproduce sin atender ni dar respuesta a sus alegaciones, haciendo un reparto de las tareas de la sociedad que no responde a lo acontecido realmente, negando que añade valor y haciéndola desaparecer del tráfico mercantil y jurídico.

La sociedad disponía de medios materiales y personales para la prestación de los servicios que facturaba y se hace una incorrecta aplicación de la prueba de las presunciones mediante meras conjeturas y de las normas sobre valoración de las operaciones vinculadas.

La sociedad contaba con medios personales para la prestación de los servicios que facturaba como lo ponen de manifiesto los 28 informes elaborados para sus clientes en los ejercicios comprobados sin que en ningún caso pueda confundirse o identificarse supervisión con la prestación de los servicios y la intervención del Sr Nazario no es esencial ni se trata de servicios personalísimos sino circunstancial y accesoria.

Así el informe para Fundación FIDE de 61 páginas de carácter no jurídico figura como persona de contacto la Sra. Daniela y como su redactora Doña Crescencia designada por la sociedad actora como lo corrobora el informe del perito independiente aportado.

Respecto de los 27 restantes proyectos, no se infiere una intervención personalísima del Sr. Nazario, con la excepción de la ponencia para Michelin que a su vez tiene como base el informe pericial jurídico emitido por el profesor Don Luis Antonio de especial importancia para el cliente, existe además una prevalencia de informes de contenido no jurídico sobre diagnóstico de igualdad de oportunidades, acceso a distintivos, cuadros en materia de igualdad, estudios comparativos de memorias de empresas competidoras, etc.

Elaboración de una Guía de Comercio Justo, informe sobre iniciativas internacionales en la UE de impulso de la responsabilidad social en las PYMES, informe sobre posicionamiento en la misma materia de Mahou en comparación con otras cerveceras de la competencia y sobre liderazgo responsable e interacción en esta materia en Mahou.

Para la realización de estas actividades contaba con la Sra. Daniela la Sra. Crescencia y cinco colaboradores externos Sres. Luis Antonio, Alfonso, Loreto, Tomás y Victoriano.

La Sra. Daniela inicio su actividad en el área de responsabilidad social corporativa en 2007 y siempre de alta en el RETA al servicio de la sociedad como socia de trabajo, con dos licenciaturas en Ciencias Políticas y Sociología y certificados de sesiones de formación en materia de responsabilidad social por ella impartidos y el testimonio de profesores y de Doña Ariadna que fue quien certificó su formación en la materia.

La Sra. Crescencia es coautora de publicaciones sobre esta materia y fue contratada por Acciona para realizar funciones de asesoramiento en responsabilidad social corporativa pasando a interiorizar el servicio antes externo en sede de la sociedad actora CR Works.

Los colaboradores externos contratados por la sociedad demandante tenían la cualificación necesaria en intervinieron en atención a las necesidades del servicio y que fueron debidamente remunerados en la suma especialmente significativa de 60.423,73 euros en 2012.

La intervención de las Sras. Daniela y Crescencia y de los colaboradores fue esencial e indispensable en la prestación de los servicios facturados y no son conjeturas sino pruebas reales.

La Inspección ha vulnerado las reglas de la prueba al construir presunciones sobre indicios y no sobre pruebas plenas.

La persona de contacto hace alusión al comercial y los requerimientos debían haberse referido al contenido de los informes y solo figura en cuatro proyectos de los 28 facturados.

La valoración efectuada por la Inspección no es correcta al no tener en cuenta los servicios prestados por la sociedad y sustituir las relaciones de la sociedad con terceros por una supuestas relaciones del Sr. Nazario con terceros ni existe un estudio de mercado sobre operaciones similares sobre servicios de responsabilidad social corporativa y cita varias sentencias de la AN.

Vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución por doble imposición sobre la misma renta porque no se ha tenido en cuenta el valor añadido por la sociedad en la prestación de los servicios, al determinar los gastos a precio de coste y no a precio de mercado y al no admitir el gasto de la Sra. Daniela, que sí que fue incluido en el IRPF de esta última como rendimientos de trabajo y no como rendimientos de capital mobiliario por su condición de socia.

Tercero.

La Abogado del Estado se opone al recurso y solicita que se dicte sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte actora porque se produjo la operación vinculada entre la sociedad actora y su socio minoritario Sr. Nazario, reproduciendo los hechos que se recogen en el acuerdo recurrido, fue correcta su valoración a precio de mercado aplicando el método libre comparable tomando como comparable interno los importes facturados a los clientes menos los gastos necesarios para su obtención.

Y en cuanto a la vulneración del principio de capacidad económica por doble tributación de la misma renta, se refiere al IRPF de los socios y queda fuera del objeto del presente recurso.

Cuarto.

Derivado del acta de disconformidad A02/ NUM006, en concepto de Impuesto sobre sociedades de 2011, 2012 y 2013, el Inspector Coordinador dictó acuerdo de liquidación de 17/05/2017, por importe total de 15,77 euros, incluyendo 13,59 euros de cuota y 2,18 euros de intereses de demora.

Entre otros elementos de la obligación tributaria y en lo que aquí interesa, se regularizó la valoración a precios de mercado entre independientes de los servicios prestados por Nazario a "CR Works Responsabilidad Corporativa SL".

"Las operaciones vinculadas a valorar en los ejercicios comprobados entre la sociedad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL y la persona física Nazario consisten en los servicios prestados por éste a la sociedad vinculada CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL y que ésta, a su vez, factura a sus clientes finales

Hubo una operación vinculada entre el socio persona física y la obligada tributaria.

Nazario, en la fecha de devengo del impuesto en los ejercicios comprobados (2011 a 2013), aunque sólo contaba con el 3,49 por 100 del capital social de la entidad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL, era cónyuge del socio mayoritario con el 96,51 por 100 del capital restante, a la sazón administradora única de la sociedad, Daniela.

De acuerdo con las contestaciones a los requerimientos de información efectuados por la Inspección actuaria por parte de los clientes de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL, la persona de contacto que llevaba el peso de los servicios prestados por parte de esta sociedad era, directa y personalmente, Nazario, con colaboraciones esporádicas de la empleada de CR WORKS (hasta 17-02- 2012), Crescencia, y con el contacto institucional y preparatorio por parte de la administradora de la sociedad y cónyuge de Nazario, Daniela.

De las facturas, notas de actuaciones y manifestaciones de los clientes de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL, los servicios prestados por ésta consistían, sucintamente, en la elaboración de informes, la investigación y el asesoramiento en el campo de la responsabilidad social corporativa, el asesoramiento especializado en expedientes de regulación de empleo, el apoyo en la gestión de recursos humanos y en la realización de acciones formativas en materia laboral.

De acuerdo con la información que consta en Internet, en la red profesional LinkedIn y en la información curricular suministrada por el cliente FUNDACIÓN ÉLOGOS, Nazario cuenta con el siguiente currículum profesional:

Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid (1987), Inspector de Trabajo y de Seguridad Social (1988). PDD por el IESE (2002) y Master en Responsabilidad Social Corporativa por el Instituto de Empresa (2006). Director Técnico del Master en Abogacía Laboralista y Director Académico de Programas Executive de la Fundación Sagardoy.

Profesor de Derecho del Trabajo y Recursos Humanos en la Universidad Carlos III de Madrid. Miembro del Consejo Académico de FIDE (Fundación para la Investigación del Derecho y la Empresa) y de CR Works Responsabilidad Corporativa.

Ha sido Director de Recursos Humanos en el Instituto de Crédito Oficial, Consejero de CERSA (Compañía Española de Reafianzamiento) y Consejero de la Universidad Marítima Mundial en Suecia (1992-2000) así como consultor del Banco Mundial en proyectos de Recursos Humanos en Latinoamérica.

Posee una amplia experiencia en desarrollo e impartición de formación on-line & blended especializada en Recursos Humanos y Relaciones Laborales y en dirección de proyectos de desarrollo de contenidos de webs especializadas (conciliación e igualdad y gestión de prevención de riesgos laborales para la Comunidad de Madrid).

Principales Publicaciones: ?Reestructuraciones de empresas y responsabilidad social: Planes sociales, medidas alternativas y políticas de acompañamiento De la Torre, C, Martín R, San Martín C, Maruri, I. Ediciones Cinca. 2010.

Mercado Laboral Sostenible y Responsabilidad Social: estrategias públicas y privadas, De la Torre, C. y García Lombardía, P. Wolters Kluwer, 2010

La Responsabilidad Social de género en la empresa. Un valor emergente del management empresarial, de la Torre, C y Maruri, I. Ediciones Cinca. 2009

La responsabilidad social de las empresas: promoción en la negociación colectiva (autonomía) o a través de Códigos de Conducta (heteronomía)" de la Torre, C y Maruri, I. (in press)

El desafío Empresarial de la Gestión de la RSC: un enfoque sectorial, de la Torre, C. García Lombardía, P y Fuertes, A, IRCO-Fundación Sagardoy, 2007.

Código de la Responsabilidad Social Corporativa, de la Torre, C. Edición T.Aranzadi.2008.

Asimismo, cuenta con numerosas publicaciones especializadas en materia de recursos humanos y relaciones laborales en la empresa.

La empleada Crescencia consta que es Licenciada en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, ha realizado un Máster en Abogacía Internacional Laboral por la Fundación Sagardoy y un curso de alta especialización en Responsabilidad Social Corporativa por la Fundación Sagardoy. Debe dejarse constancia de que dicha empleada cesó en CR WORKS el 17-02-2012, percibiendo poco más de 18.000 euros brutos en 2011 y de 2.000 euros brutos en 2012, cantidades poco significativas respecto de los importes facturados finalmente a los clientes. En cualquier caso, dichos importes han sido tenidos en cuenta como gastos deducibles para el cálculo del valor de mercado de los servicios controvertidos, como se verá más adelante.

Daniela, el propio obligado tributario aporta referencia curricular en la que consta que es Licenciada en Políticas y Sociología y ha realizado programas de especialización en Seguridad Social y responsabilidad social corporativa.

Debe mencionarse en este punto que, el mismo día que Nazario adquirió sus participaciones en la mercantil CR WORKS el día 13 de mayo de 2009 y, ante el mismo notario, la socia mayoritaria y administradora única Daniela otorgó un poder a favor de aquél por el que, entre otras facultades, podía administrar y disponer del patrimonio de la sociedad, celebrar todo tipo de contratos y documentos públicos y privados, representar a la sociedad ante toda clase de juzgados y Organismos públicos, dirigir la organización comercial y conferir, a su vez, sus propios poderes a cualquier otra persona física o jurídica.

Según los argumentos que se acaban de exponer, profusamente desarrollados en el acta, es totalmente lógico y razonable llegar a la conclusión de que la prestación del servicio la asume directamente Nazario (con la colaboración subalterna de Crescencia mientras fue empleada y las colaboraciones puntuales para el cliente MICHELIN ESPAÑA Y PORTUGAL de Luis Antonio, Marisol y Juan Carlos, así como con la recepción de informes de sindicatos que luego originaban ingresos de clientes, ACCIONA INFRAESTRUCTURAS y TRASMEDITERRÁNEA, que manifiestan que su contacto con CR WORKS es Nazario), siendo los activos empleados en esencia sus conocimientos profesionales y su dilatada experiencia en materia de la responsabilidad social y la legislación laboral, no aportando CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL valor añadido alguno a los servicios prestados directa y personalmente por Nazario, más allá de las colaboraciones mencionadas.

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de esta Oficina Técnica y de acuerdo con la Inspección actuaria, al valor normal de mercado, por cuanto los ingresos percibidos de sus clientes por la entidad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL - con motivo de los servicios prestados principalmente por Nazario - ingresos que han sido convenidos entre partes independientes, son superiores a la retribución pactada con Nazario por CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL como consecuencia de la prestación de dichos servicios.

Así, durante los ejercicios 2011 a 2013, la sociedad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL factura a sus clientes - por los servicios de asesoramiento en responsabilidad corporativa y legislación laboral prestados personalmente por Nazario o bajo su directa supervisión- importes de 97.225,43, 177.069,49 y 172.000 euros, respectivamente, mientras que éste no percibe de la sociedad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL retribución alguna por la prestación de dichos servicios.

Así, los servicios prestados por Nazario a la sociedad vinculada no deberían diferir, en cuanto a su valoración, de los facturados por ésta a sus clientes en cuanto que tienen la misma naturaleza pues en ambos casos la persona que los presta es la misma y con los mismos resultados técnico-jurídicos.

Como consecuencia de la operativa descrita, se produce una menor tributación en la medida en que, a juicio de la Inspección, de la valoración de mercado de los servicios prestados por Nazario a la entidad vinculada CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL ha de resultar una cantidad a imputar por el primero como renta en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios comprobados, determinando un tipo de gravamen superior al del Impuesto sobre Sociedades.

Método de valoración de la operación vinculada

El método que se ha considerado más adecuado en el presente expediente para practicar la valoración de mercado en la operación vinculada es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4.1o del TRLIS

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

-Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Del análisis de la documentación obrante en el expediente facilitada por CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL y principalmente por sus clientes (facturas, notas de actividades, manifestaciones) y de los datos relativos a los escasos medios humanos (colaboradores puntuales y subalternos) y materiales (sólo constan acreditados un ordenador y un coche para uso particular de la administradora y socia mayoritaria), más allá de las propias cualidades profesionales de Nazario, se desprende sin género de duda que los servicios de asesoramiento en el sector de la responsabilidad corporativa y la legislación laboral a los clientes de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL fueron realizados directa y personalmente (o con su superior supervisión) por Nazario, de forma que sus cualidades y capacidades profesionales y su dilatada experiencia en el sector eran esenciales para la prestación del servicio.

-Las funciones asumidas por las partes. Como se ha expuesto, la prestación del servicio la asume exclusivamente la persona física (con colaboraciones puntuales), por lo que la mayoría de los riesgos recaen sobre ella y los activos empleados son, en esencia, sus cualidades y valores como profesional de la asesoría en el sector de la responsabilidad corporativa y la legislación laboral.

-Los términos contractuales. Aunque no existían contratos escritos suscritos entre CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL y sus clientes, del contenido de los documentos resultantes de los servicios prestados y de las manifestaciones de dichos clientes, se desprende que quien llevó a cabo los mismos,

por su preparación, experiencia y cualidades profesionales, no pudo ser otro que Nazario, no sólo porque es directamente (o indirectamente, a través del número del teléfono de contacto o el correo electrónico) mencionado por los clientes como la persona con la que, en la mayoría de los casos, se relacionaban para la prestación de los servicios, sino porque la Sra. Crescencia era una simple empleada (y sólo hasta el 17-02-2012) con una escasa retribución por lo que no puede imputársele un nivel de implicación y responsabilidad suficientes para llevar el peso de los servicios prestados más allá de una mera colaboración subalterna, y porque Daniela no es identificada por los clientes como la persona que llevó a cabo los trabajos, más allá de la labor institucional propia de su condición de administradora única de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL.

Por tanto, resulta evidente que la contratación de los servicios de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL por sus clientes estaba condicionada a que fuera Nazario el que necesariamente prestara los servicios, de tal forma que sus cualidades profesionales eran esenciales para la prestación de los mismos y determinantes de la contraprestación económica pactada, debiendo concluirse que los clientes contrataron con CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL la prestación de unos servicios de consultoría y asesoramiento en materia de responsabilidad corporativa y legislación laboral siempre y cuando se llevaran a cabo por una persona en concreto, experta en la materia, con amplia experiencia y autor de numerosas publicaciones especializadas. Además, sólo una persona con este bagaje podría llevar a cabo la mayoría de los trabajos facturados a los clientes de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL.

Así, la persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, es claro que dependían de la persona que los iba a llevar a cabo. En definitiva, de las propias condiciones de la prestación de los servicios se desprende el carácter personalísimo de los mismos a realizar por Nazario, más si se tiene en cuenta la inexistencia de empleados con la preparación suficiente (con excepción del carácter subalterno de la Sra. Crescencia hasta el 12-02-2012) que pudieran desempeñarlos.

-Las características del mercado. Estamos ante un mercado - el de la consultoría en responsabilidad corporativa y legislación laboral - donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales-profesionales, concretamente en este caso a los conocimientos y a la experiencia en el sector de la persona involucrada en la prestación del servicio.

Tras el correspondiente análisis de comparabilidad, el método considerado como más adecuado para practicar la valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4.1 del TRLIS; es decir, el método por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

En este caso se dispone un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable es la valoración de la relación entre la sociedad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL y los terceros clientes, valoración de la que se obtienen los ingresos por los servicios prestados por aquélla.

El criterio para la aplicación del método consiste en efectuar, sobre la base del mencionado comparable interno, las correcciones que, en su caso, se estiman oportunas para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación y, en concreto, los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad realizada en los que haya podido incurrir la sociedad.

Valor de mercado:

En 2011: 61917,24 euros

En 2012: 163.202,64 euros

En 2013: 157.601,28 euros

Para la determinación de estos valores se ha procedido de la siguiente manera.

Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de los clientes finales por la sociedad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL, como contraprestación de los servicios personalísimos prestados por Nazario en sus labores de profesional de la consultoría/asesoría en responsabilidad corporativa y legislación laboral.

Al realizar este análisis, no puede olvidarse que el contenido esencial de las prestaciones de servicios por las que CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL obtenía los ingresos de sus clientes era realizado directamente (con colaboraciones puntuales de otras personas) por Nazario. Es decir, en todos los casos, el contenido esencial de los servicios prestados requería la presencia (o la superior supervisión) y las cualidades profesionales de Nazario.

Con lo expuesto quiere subrayarse que la labor realizada por CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL puede calificarse de netamente accesoria a la labor profesional de Nazario.

A la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la llevada a cabo por Nazario para la realización de los servicios objeto de valoración, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquél más allá de la de los gastos que a continuación se relacionan. Todo ello habida cuenta de que se trataba de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación la asumía Nazario, quien aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades, conocimientos y experiencia como profesional de la consultoría/asesoría en responsabilidad corporativa y legislación laboral.

De acuerdo con las contestaciones de los clientes de CR WORKS, en la mayor parte de los casos (ACCIONA, SA, ACCIONA INFRAESTRUCTURAS, SA, ACCIONA TRASMEDITERRÁNEA, MICHELÍN ESPAÑA Y PORTUGAL, SA, FIDE, FUNDACIÓN ÉLOGOS) la persona de contacto de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL era Nazario y, en caso de tratarse de ponencias o acciones formativas (FIDE, MEPSA), la persona clave en el desarrollo del trabajo era Nazario (según FIDE, con dicha persona se ha mantenido una actividad profesional hual) con la colaboración de otras personas, cuyos sueldos y honorarios se consideran gastos deducibles para la determinación del valor de mercado de la operación vinculada.

Por lo que respecta a otros clientes, MAHOU, SA menciona a Crescencia como persona de contacto, si bien el teléfono indicado se corresponde con el de otra empresa ajena a CR WORKS y nada se dice de Daniela; ACCIONA INGENIERÍA no menciona persona de contacto, aunque señala como interviniente en la prestación de servicios a Crescencia y como "contacto institucional y reunión preparatoria" a Daniela; COFELY, FORÉTICA e ISEI no mencionan personas de contacto; AGUA SOLÁN DE CABRAS, SA menciona a Crescencia como persona de contacto, si bien el teléfono indicado se corresponde con el de otra empresa ajena a CR WORKS y en la fecha de prestación de los servicios ya no trabajaba para dicha empresa y nada se dice de Daniela.

En cuanto a las manifestaciones de sus clientes ahora aportadas por CR WORKS, la mayoría se reiteran en lo ya expuesto ante la Inspección en el curso del procedimiento de comprobación. Sólo FORÉTICA y FUNDACIÓN ÉLOGOS aportan nuevas consideraciones.

FORÉTICA, que manifiesta su vinculación con CR WORKS (... ha sido socio como persona jurídica de FORETICA), sostiene que Daniela fue la persona de referencia, pero en su calidad de apoderada de dicha sociedad, ejecutando materialmente los trabajos Crescencia.

FUNDACIÓN ÉLOGOS aporta ahora escrito en el que manifiesta que la persona de contacto para la coordinación del informe fue Daniela y que Crescencia elaboró el estudio con el apoyo de colaboradores externos. Sin embargo, en el curso de la Inspección, FUNDACIÓN ÉLOGOS aportó "Memoria de actividad. La responsabilidad social y su contribución a la recuperación económica..." haciendo constar como equipo de investigación a Nazario, mencionando su amplio currículum (ya expuesto en el punto 3o anterior), y a Crescencia, pero en ningún caso se hacía mención a Daniela. Pareciera, por tanto, que, a requerimiento expreso de CR WORKS, FUNDACIÓN ÉLOGOS hubiera elaborado una respuesta ad hoc en beneficio de aquella.

Por lo expuesto, de la documentación aportada por los clientes de CR WORKS, se desprende que Nazario era la persona de contacto con aquellos y, por tanto, el responsable de los servicios técnico-jurídico prestados y quien, con el apoyo puntual de otros colaboradores (cuyos honorarios se van a considerar gastos deducibles a la hora de determinar la operación vinculada), llevaba a cabo las actividades formativas. Estas atribuciones casan con su formación y su experiencia, según el currículum vitae que consta en las actuaciones.

Los clientes que mencionan a Daniela lo hacen siempre en calidad de contacto institucional como apoderada (administradora) de CR WORKS, pero en ningún momento se refieren a su participación en la ejecución material y efectiva de los servicios especializados prestados por dicha sociedad, lo cual es lógico si se tiene en cuenta la enjundia de los mismos, por ejemplo el asesoramiento en la negociación y tramitación de Expedientes de regulación de empleo de grandes empresas, como ACCIONA, sólo al alcance de expertos del currículum y bagaje profesional de Nazario.

En cuanto a la participación de Crescencia en los servicios prestados, no puede dejar de ser un trabajo subalterno respecto del prestado por Nazario, tanto por su currículum, como por las escasas retribuciones recibidas de CR WORKS (18.000 euros brutos en 2011 y 2.000 euros brutos en 2012), que indican que su aportación no pudo resultar significativa. Además, dejó de trabajar legalmente para CR WORKS el 17-02-2012, aun cuando esta sociedad mantenga que siguió trabajando para ella después de su cese, circunstancia que no dejaría de ser una irregularidad y que, en caso de ser cierto, mermaría aun más su relevancia en los servicios prestados para CR WORKS al simultanear su trabajo, en este caso de forma legal, con el desempeñado para otro empleador. En cualquier caso, no se niega por la Inspección la participación de Crescencia en los servicios a valorar, pues debe reiterarse que las retribuciones abonadas a la misma se consideran gastos deducibles a la hora de calcular el valor de mercado de la operación vinculada.

Finalmente, en relación con los colaboradores Indalecio, Luis Antonio, Marisol y Juan Carlos, respecto de los tres últimos se considera por la Inspección (en el caso de Juan Carlos, al estimar las alegaciones del interesado, como más adelante se mencionará en el apartado de gastos de la operación vinculada) que llevaron a cabo efectivamente colaboraciones puntuales para CR WORKS en acciones formativas para su cliente MICHELIN

ESPAÑA Y PORTUGAL, SA, de forma que los correspondientes honorarios se consideran gastos deducible para el cálculo del valor de mercado de la operación vinculada.

En este sentido, la contestación de MICHELIN ESPAÑA Y PORTUGAL, SA al requerimiento efectuado por la Inspección pone de manifiesto que, cuando las prestaciones de servicios no las llevaba a cabo directamente Nazario, éste era quien representaba a CR WORKS y quien asumía la coordinación y supervisión de los servicios prestados al cliente por los colaboradores

En cuanto a los medios materiales, CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL sólo tiene contabilizados como activos materiales un ordenador, un vehículo que utiliza para fines particulares la administradora y socia, según consta en la póliza de seguro, sin que se haya acreditado su correlación con los ingresos de la sociedad, y unos muebles cuyo proveedor manifiesta que no suministró, pues sólo se le pidieron presupuestos finalmente no confirmados (de hecho, se justifican los muebles contabilizados con facturas proforma).

En cuanto al domicilio fiscal de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL es el mismo que el domicilio familiar de Nazario y su cónyuge Daniela, propietarios de la sociedad.

Y, como reconoce CR WORKS, el arrendamiento de parte de la vivienda familiar de los socios se tiene en cuenta como gasto deducible para el cálculo del valor de mercado de la operación vinculada.

En cuanto al resto de medios materiales empleados, efectivamente CR WORKS viene a reconocer que son escasos, el ordenador contabilizado y el mobiliario, que ha de insistirse que ni está justificado documentalmente (una factura proforma no acredita la adquisición del bien o servicio, sino sólo el compromiso del vendedor de suministrar el bien a facturar, en su caso, a un precio determinado; por tanto, es un mero presupuesto) ni el proveedor confirma la entrega, al contrario, manifiesta que no se realizó trabajo alguno para CR WORKS quien se limitó a pedir presupuestos que luego nunca aceptó.

Pues bien, no cabe entender que con los medios humanos y materiales mencionados pueda la sociedad, por sí sola, prestar los servicios que constituyen la actividad de consultoría/asesoramiento prestada por CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL a sus clientes sin la participación personal y directa de Nazario, pues, tal y como se ha expuesto, de la documentación obrante en el expediente se desprende que la presencia de aquél es requisito imprescindible para la realización de los trabajos especializados en el campo de la responsabilidad corporativa y legislación laboral por parte de CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL a los clientes finales.

De forma que la sociedad CR WORKS RESPONSABILIDAD CORPORATIVA SL no podría por sus propios medios, al margen de las aptitudes profesionales y experiencia de Nazario, cónyuge del socio mayoritario y administradora única de la sociedad, con el que se plantea la operación vinculada, prestar a sus clientes los servicios profesionales controvertidos.

Daniela no prestó servicios de carácter profesional a CR WORKS, sino que sólo desempeñó las tareas propias de su condición de administradora de la sociedad, tales como representarla de manera institucional o celebrar contratos en su nombre, por lo que no resulta aplicable el artículo 16 del RIS, en contra de lo manifestado por CR WORKS.

Ingresos de CR Works Responsabilidad Corporativa SL

En 2011:97.225,43 euros

En 2012:177.069,49 euros

En 2013:172.000 euros

Gastos admitidos incluidos colaboradores externos:

En 2011: 36.108,19 euros

En 2012: 39.290,58 euros

En 2013: 49.398 euros

Y se minoraron las bases imponibles en los importes del valor de las operaciones vinculadas".

Quinto.

En este caso se trata de determinar si hubo la operación vinculada entre la mercantil recurrente y su socio minoritario Don Nazario en los ejercicios objeto de comprobación 2011, 2012 y 2013 y si esta fue correctamente valorada a precio de mercado entre independientes.

El artículo 16.1 a 4, inclusive, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en el texto vigente en los ejercicios regularizados dispone:

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

2.o La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones

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

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

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

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

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes. b) Una entidad y sus consejeros o administradores. c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

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."

Por otra parte, para la admisión de la prueba de las presunciones no establecidas en las normas, el artículo 108.2 de la Ley 58/2003 dispone que " 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 de acuerdo con el criterio jurisprudencial, expresado en la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5/05/2014, recurso de casación 1511/13, "la prueba indiciaria o de presunciones 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 6 º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07 , FJ 3º) 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2 º) 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.

Según la parte recurrente la Inspección de los Tributos del Estado y el TEAR de Madrid al confirmar el resultado de la regularización practicada han vulnerado la prueba de las presunciones y se basan en conjeturas y suposiciones porque la sociedad contaba con medios materiales y personales en las personas de su administradora y de la empleada y de los colaboradores que intervinieron en la prestación de los servicios facturados a sus clientes siendo esporádica la intervención del Sr. Nazario, lo evidencian así la formación de ambas y los informes y lo corroboran la prueba pericial de perito independiente aportada y las actas notariales de manifestaciones.

Para resolver estas cuestiones deben tenerse en cuenta los siguientes hechos debidamente constatados por la Inspección:

La sociedad CR Works Responsabilidad Corporativa, S.L. se encontraba dada de alta en el epígrafe del IAE 849.9 de "otros servicios independientes" y se dedicaba a prestar servicios de asesoramiento en materia de responsabilidad corporativa a sus clientes.

Si bien se constituyó en 2007 con otros socios, en los ejercicios objeto de comprobación sus socios eran Doña Daniela, administradora única y titular del 96,51% del capital social y Don Nazario, que poseía el 3,49% restante del capital social a quien en la misma fecha que adquirió las acciones, el día 13/05/2009, su mujer, socia mayoritaria y administradora única de la sociedad, otorgó a su favor poder tan amplio en relación a la sociedad que le permitía administrar y disponer del patrimonio de esta, otorgar todo tipo de contratos y documentos, comparecer ante juzgados y organismos públicos, dirigir la organización comercial y conferir poderes a otras personas físicas y jurídicas.

La sociedad recurrente contaba además desde el 13/09/2007 hasta el 17/02/2012 con una empleada con categoría de consultora, Doña Crescencia, que volvió a ser contratada a partir del 1/12/2014.

Esta última percibió 22.958,60 euros en 2011 y 2.567,86 euros en 2012 en concepto de retribuciones, que son cantidades poco significativas en relación al importe de la facturación de la sociedad a sus clientes.

La administradora percibió de la sociedad en concepto de retribuciones declaradas como rendimientos de trabajo en sus autoliquidaciones de IRPF las cantidades de 37.603,73 euros en 2011, 26.503,53 en 2012 y 41.101,90 euros en 2013 de las que más del 20% corresponde a dietas por desplazamiento pero sin que haya acreditado pese a los cuadros aportados su presencia en las sedes de los clientes de la sociedad.

El socio minoritario no fue retribuido en cantidad alguna por la sociedad.

Según la red profesional LinkedIn y en la información que proporcionó Fundación Élogos, cliente de la sociedad demandante, el socio minoritario Don Nazario es licenciado en derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, funcionario del Cuerpo Superior de Inspectores de Trabajo y de Seguridad Social, PDD por el IESE (2002) y Master en Responsabilidad Social Corporativa por el Instituto de Empresa en 2006, Director Técnico del Master en Abogacía Laboralista y Director Académico de Programas Executive de la Fundación Sagardoy, profesor de Derecho del Trabajo y Recursos Humanos en la Universidad Carlos III de Madrid, miembro del Consejo Académico de FIDE (Fundación para la Investigación del Derecho y la Empresa) y de CR Works Responsabilidad Corporativa.

El mismo señor ha sido: Director de Recursos Humanos en el Instituto de Crédito Oficial, ICO, Consejero de la Compañía Española de Reafianzamiento, CERSA, y de la Universidad Marítima Mundial en Suecia (1992-2000) y Consultor del Banco Mundial en proyectos de Recursos Humanos en Latinoamérica.

Posee una amplia experiencia en desarrollo e impartición de formación on-line & blended especializada en Recursos Humanos y Relaciones Laborales y en dirección de proyectos de desarrollo de contenidos de webs especializadas (conciliación e igualdad y gestión de prevención de riesgos laborales para la Comunidad de Madrid.

Sus principales publicaciones han sido: ?

-Reestructuraciones de empresas y responsabilidad social, Planes sociales , medidas alternativas y políticas de acompañamiento De la Torre, C, Martín R, San Martín C, Maruri, I. Ediciones Cinca. 2010.

-Mercado Laboral Sostenible y Responsabilidad Social: estrategias públicas y privadas, De la Torre, C. y García Lombardía, P. Wolters Kluwer, 2010

-La Responsabilidad Social de género en la empresa. Un valor emergente del management empresarial, de la Torre, C y Maruri, I. Ediciones Cinca. 2009

-La responsabilidad social de las empresas: promoción en la negociación colectiva (autonomía) o a través de Códigos de Conducta (heteronomía)" de la Torre, C y Maruri, I. (in press)

-El desafío Empresarial de la Gestión de la RSC: un enfoque sectorial, de la Torre, C. García Lombardía, P y Fuertes, A, IRCO-Fundación Sagardoy, 2007.

-Código de la Responsabilidad Social Corporativa, de la Torre, C. Edición T.Aranzadi.2008 y otras publicaciones especializadas en materia de recursos humanos y relaciones laborales en la empresa.

Por su parte la consultora empleada Doña Crescencia es Licenciada en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, ha realizado un Máster en Abogacía Internacional Laboral y un curso de alta especialización en Responsabilidad Social Corporativa por la Fundación Sagardoy.

La socia mayoritaria Doña Daniela es Licenciada en Políticas y Sociología y estaba dada de alta en el RETA al servicio de Instituto Europeo de Sostenibilidad e Innovación, ISEI, y dice que ha realizado programas de especialización en Seguridad Social y responsabilidad social corporativa, sin embargo no acredita que realizara trabajos técnicos sino labores institucionales para la sociedad actora.

La sociedad actora contaba con los medios humanos ya descritos.

En cuanto a los medios materiales, contabilizó equipos para la información que se terminaron de amortizar el 1/01/012, para acreditar el mobiliario aportó dos facturas que eran meros presupuestos según el emisor y medio de transporte sin acreditar que el vehículo adquirido estuviera afecto a la actividad de la sociedad y consta uso particular en la póliza de seguro y su sede se encontraba en el mismo domicilio que sus socios primero en Ventisquero de la Condesa 7 y después en la calle Mistral 2 de Pozuelo de Alarcón y como fue alquilado en parte a la sociedad se admitió el gasto del alquiler en la determinación del valor de la operación vinculada.

Como se desprende de las respuestas de los clientes de la mercantil recurrente a los requerimientos de la Inspección, la persona de contacto y quien llevaba el peso de los servicios prestados por parte de esta sociedad era, directa y personalmente, por Don Nazario según las sociedades del Grupo Acciona, Michelin, King's Group, FIDE y consistieron en la elaboración de informes, la investigación y el asesoramiento en el campo de la responsabilidad social corporativa, el asesoramiento especializado en expedientes de regulación de empleo, el apoyo en la gestión de recursos humanos y en la realización de acciones formativas en materia laboral en el que era un experto experimentado y para el cliente Michelin España y Portugal con la colaboración externa de Indalecio, Luis Antonio, Marisol y Juan Carlos e informes de sindicatos que luego originaron ingresos de clientes.

Las entidades Fundación Elogos y Foretica de la que fue socia Doña Daniela la señalan como persona de referencia en calidad de apoderada y que los trabajos los realizó la empleada, pero en la Memoria de la fundación solo se hizo constar como equipo de investigación el integrado por Don Nazario e Crescencia y no puede olvidarse la cualificación del primero frente a la segunda en la materia objeto de asesoramiento.

La empleada Doña Crescencia llevó a cabo labores de colaboración y las funciones institucionales y preparatorias fueron asumidas por la administradora de la sociedad Doña Daniela.

En los ejercicios regularizados de 2011, 2012 y 2013 la obligada tributaria facturó a sus clientes por los servicios descritos 97.225,43 euros, 177.069,49 euros y 172.000 euros, respectivamente, mientras que el socio Don Nazario, verdadero prestador de los servicios con la mera ayuda de Doña Crescencia y con intervención de las personas que colaboraron en los servicios prestados a Michelin, no percibió retribución alguna por esos mismos servicios cuando no debieron diferir en su valoración.

De estos hechos debidamente contrastados por la Inspección cabe inferir conforme al criterio de la lógica humana que se produjo una operación vinculada entre la sociedad CR Works Responsabilidad Corporativa SL y su socio Don Nazario por los servicios personalísimos de asesoramiento en materia de responsabilidad social corporativa que este le prestó y que la sociedad facturó a sus clientes sin retribuirle en cantidad alguna por los mismos, siendo las labores de Doña Daniela meramente institucionales, preparatorias y representativas y las labores de colaboración de Doña Crescencia subordinadas a las directrices del socio minoritario, en consideración a la preparación y experiencia técnica del socio que solo el poseía, al importe de las retribuciones que le fueron abonadas y que solo fue empleada durante un lapso de tiempo que no incluía el de todos los ejercicios regularizados.

No puede olvidarse el hecho de la capacitación y experiencia del socio minoritario que es la razón de que los clientes requiriesen los servicios de la sociedad y que sin en el no los hubieran contratado.

La sociedad no retribuyó en cantidad alguna al socio por esos mismos servicios que le prestó, por lo que procedía su valoración a precio de mercado entre independientes.

La Inspección aplicó el método libre comparable tomando como comparable interno los importes facturados por la sociedad a sus clientes menos los gastos necesarios para su obtención, entre los que se incluían los gastos por la contratación de los colaboradores debidamente justificados y los importes cobrados por los sindicatos para emitir sus informes y no podía considerarse la existencia de valor añadido alguno por parte de la sociedad ante el carácter personalísimo de los servicios ni tampoco procedía valorar los gastos de otra forma sino por su importe real debidamente justificado.

Este método tuvo en cuenta las características de los servicios prestados de carácter personalísimo por el socio minoritario, las funciones asumidas por las partes, pues los riesgos recayeron sobre el prestador, siendo los activos empleados sus aptitudes técnicas y profesionales y los términos contractuales, en los que el prestador no podía ser otro que el Sr. Nazario, teniendo en cuenta que Doña Crescencia era solo una empleada con poca experiencia y retribuciones con una colaboración subordinada y que Doña Daniela solo asumió labores institucionales, preparatorias y de representación de la sociedad.

Por otra parte las pruebas a que se refiere la parte recurrente no sirven para desvirtuar las conclusiones anteriores. La prueba pericial aportada por la actora, elaborada a su instancia y aportada como documento número 46 no acredita que los servicios facturados por la obligada tributaria no fueran prestados por el socio minoritario que era el único que poseía los conocimientos técnicos y la experiencia necesarios para su prestación y que fueron determinantes de la contratación de los servicios con la ayuda subordinada de la empleada y la intervención puntual de los colaboradores contratados.

Las actas notariales de manifestaciones aportadas tampoco sirven para enervar las conclusiones de la Inspección puesto que solo acreditan que en aquel momento se hicieron y quien las hizo pero no la veracidad de lo manifestado.

Y por último, la calificación jurídico tributaria de los rendimientos percibidos por Doña Daniela como sujeto pasivo del IRPF y la valoración del carácter gratuito del cargo de administrador y su incidencia excede del objeto de este recurso limitado al Impuesto sobre Sociedades.

Por todo ello existió la operación vinculada que hubo que valorar a precio de mercado entre independientes tal como hizo la Inspección con la consiguiente desestimación del presente recurso.

Sexto.

Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA.

A efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros más IVA, en caso de devengo de este impuesto conforme al 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 CR Works Responsabilidad Corporativa SL contra la resolución de 26/11/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas NUM000, NUM002 y NUM003 interpuestas contra la

liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM006, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011, 2012 y 2013, que se refiere a toda la regularización y de las reclamaciones económico administrativas NUM001, NUM004 y NUM005, deducidas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM007 por el mismo concepto y periodos impositivos, relativa a la valoración de la operación vinculada de la obligada tributaria con Don Nazario, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace expresa imposición de costas a la parte 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 2610-0000-93-0380-21 (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 2610-0000-93-0380-21 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.