

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092695

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 3590/2023, de 7 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3676/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Servicios no personalísimos. La sociedad se dedica al asesoramiento fiscal y contable contando con dos socios profesionales con una participación en su capital social de 90%-10% en los ejercicios regularizados. Además, en los ejercicios 2013-2014 desarrolla directamente la actividad y en los siguientes (2015 y 2016) cede a una tercera sociedad, con idéntica participación, los medios materiales y personales para que ésta desarrolle sustancialmente idéntica actividad de asesoramiento contable y fiscal. A juicio de la Sala el acuerdo de liquidación debiera explicar cuáles son las características que atribuyen a la prestación de servicios del socio el carácter de personalísimo, insustituible y que se infiera que la sociedad, más que básicamente una estructura administrativa o logística, no aporte valor alguno. Así pues, la Sala afirma que resulta desconcertante que se considere que el socio es la pieza imprescindible y clave del negocio, sin la cual no podría funcionar sin considerar todos los elementos aquí expuestos y no atribuyéndole otra parcela o faceta en la empresa como podría ser la comercial o de reconocimiento profesional dilatado, a primera vista que pudieran justificar la calificación de figura nuclear y central. La consideración de prestación «personalísima» carece de todo basamento y dirige toda la regularización a modo de mantra indubitado. Y puesta en duda por la actora con la aportación de datos facticos de los que también ha podido ilustrarse la propia Inspección, el resultado no puede ser más que la estimación del recurso por indebido e improcedente alcance y extensión de la vinculación apreciada que conduce a la Inspección a una regularización cercana a «trasparentar» la sociedad al negar toda participación a la otra socia, como socia profesional. La Inspección efectivamente puede sostener que la prestación de servicios de asesoramiento contable y fiscal por la sociedad actora equivale a la del socio principal, en una especie de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pero negada tal afirmación por la sociedad y aportados elementos probatorios -parte de los cuales ya son conocidos por la Inspección, como la información que proporciona el Modelo 347, y requerimientos de información a terceros-, debe la Inspección proporcionar aquellos otros que controviertan, en la naturalidad de las cosas, lo defendido por la sociedad en cuanto que la sociedad aúna medios personales y empresariales. La afirmación relativa a la caracterización de la participación del socio como sustancial y vital para el desarrollo del negocio requiere contraste probatorio con respecto a lo aportado por la sociedad en sede administrativa y nada se contiene en un no desdeñable extenso acuerdo de liquidación. Se impone en definitiva la estimación del motivo referido a la operación vinculada objeto del acta específica a tal cuestión, como la anulación del acuerdo de liquidación referido a la valoración a precio de mercado de la prestación de servicios entre socio-sociedad del Impuesto sobre sociedades, en lo que se refiere al ejercicio 2016, sin que proceda el análisis de los restantes motivos articulados en la demanda por tratarse de un vicio material que impacta en los restantes referidos a la valoración de la operación vinculada.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 14 y 18.

PONENTE:

Doña María Abelleira Rodríguez.

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Doña EMILIA GIMENEZ YUSTE

Doña VIRGINIA MARIA DE FRANCISCO RAMOS

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA 3676/2021 (Sección 1655/2021)

Partes: GABINETE JUAN J. GÓMEZY ASOCIADOS, SL C/ TEAR

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

SENTENCIA Nº 3590

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTA:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

MAGISTRADO/AS

D^a EMILIA GIMENEZ YUSTED.^a VIRGINIA DE FRANCISCO RAMOS

En la ciudad de Barcelona, a de siete noviembre de dos mil veintitres.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 3676/2021 (Sección nº 1655/2021), interpuesto por GABINETE JUAN J. GÓMEZY ASOCIADOS S.L. , representado por el Procurador D. JORGE RODRIGUEZ SIMON contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.**Primero.**

- Por la representación procesal de Gabinete Juan J. Gómez y Asociados, S.L. se interpone en fecha de 14 de diciembre de 2021 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero, del TEARC contra acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional Adjunto en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013-2014-2015 y 2016. En el presente caso se ataca la regularización derivada del acta A02 num. NUM000 (totalidad de elementos de la obligación tributaria).

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y

demandada, se señala el día 18 de octubre de 2023 para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

Tercero.

- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero. Sobre el objeto del recurso.

Se recurre en este proceso la resolución de 7 de octubre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa números NUM001 y acumuladas, respecto de los acuerdos dictados por el Inspector General Adjunto, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, Agencia Estatal de Administración Tributaria, periodos 2013-2014-2015 y 2016.

Se expresa en los antecedentes de hecho de la resolución económico-administrativa impugnada la causa de la regularización:

"PRIMERO. En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

...

SEGUNDO. El 13.5.19 la inspección extendió a la ahora reclamante las actas de disconformidad A02 núm. NUM002 (relativa a la corrección valorativa de la operación vinculada consistente en la prestación de servicios por Jon a Gabinete Juan J.J. Gómez y Asociados, SL) y núm. NUM000 (totalidad de elementos de la obligación tributaria).

Simultáneamente se desarrollaron actuaciones con las sociedades Auditex, SL y Consultants J.J. Gómez, SL, además de con las personas físicas Jon y Sonsoles.

El 18.6.19 la jefa de la oficina técnica dictó sendos acuerdos de rectificación de las propuestas, "como consecuencia de la corrección de errores aritméticos y materiales en el cálculo de los ajustes por operaciones vinculadas al no haber tenido en cuenta el actuario en los cálculos los gastos que no se consideran deducibles para el obligado tributario."

En tales acuerdos se establecía que, de conformidad con el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), el obligado tributario disponía de un plazo de quince días para formular alegaciones.

El 10.7.19 presentó sendos escritos de esta naturaleza.

El 12.7.19 el inspector regional adjunto dictó acuerdos de liquidación, notificados el siguiente día 22.

TERCERO. Se hizo constar que Gabinete J.J. Gómez y Asociados, SL está dada de alta en el epígrafe IAE 842 (servicios financieros y contables) y que Jon es titular del 90% de las participaciones en que se divide el capital, además de administrador único, perteneciendo el restante 10% a Sonsoles. Jon está dado de alta en el epígrafe IAE 731 (abogados), habiendo declarado como local afecto a su actividad profesional el mismo domicilio que el de la sociedad. En el IS 13 y 14 percibió de ésta retribuciones como profesional y también en todos los ejercicios comprobados, en concepto de administrador.

Socio y sociedad están vinculados en virtud de lo establecido en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo (TRLIS), y en la actualidad en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). El socio prestó servicios profesionales a Gabinete J.J. Gómez Solé, SL, que se califican como personalísimos en tanto Jon es su imagen y el principal profesional con el que cuenta para el desarrollo de la actividad, como además su propio nombre indica.

La inspección valoró tales servicios por su valor normal de mercado y realizó los correspondientes ajustes que, para la sociedad, implicaron minorar la base imponible en el importe de las retribuciones calculadas, correspondiendo al socio, como contrapartida, imputar tales ingresos como rendimientos de su actividad.

Se verificó si se reunían los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS 04), actualmente recogidos en el artículo 18.6 LIS, para poder considerar que el valor convenido de los servicios coincidía con el normal de mercado.

De la comprobación resultó que Gabinete J.J. Gómez y Asociados, SL no cumplía con todas y cada una de las condiciones establecidas en la norma, por lo que no podía presumirse que el valor convenido por las partes coincidiera con el de mercado, resultando entonces necesario valorar los servicios prestados a valor de mercado.

Para determinar el método de fijación del mismo se efectuó el análisis de comparabilidad previsto en los artículos 16 RIS 04, y 17 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS 15), lo que conllevó el examen de las características de los servicios prestados, los activos utilizados en las prestaciones, las funciones realizadas por cada parte vinculada y los riesgos asumidos por éstas, además de las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias empresariales.

A partir del análisis de comparabilidad la inspección concluyó que:

Pues bien, los elementos desarrollados nos llevan a concluir que pese a que la operatoria jurídica implica la prestación de servicios del Sr. Jon a su sociedad y la posterior prestación de ésta a los clientes finales, desde un punto de vista económico (punto de vista que es el que hay que tener en cuenta para valorar a mercado las operaciones), lo que tenemos aquí es que las funciones típicas del objeto social, prestación de servicios de auditoría, contables y fiscales, son realizadas de forma personal y directa por el Sr. Jon, en tanto que la sociedad carece de medios para prestar dichos servicios.

A los meros efectos de la valoración de las operaciones, ésta es la realidad económica a la que debemos atender, con independencia de que la forma jurídica sea legítimamente otra.

El método que la inspección consideró más adecuado para determinar el valor de mercado fue el "precio libre comparable" previsto en el artículo 16.4.a) TRLIS y 18.4.a) LIS. Dado que las operaciones socio-sociedad y sociedad-clientes son idénticas, el precio de las operaciones socio-sociedad también debe ser idéntico al precio de las operaciones sociedad-clientes. El valor de mercado se determina por diferencia entre el importe de los ingresos derivados de la prestación de los servicios analizados y los gastos fiscalmente deducibles, a excepción de las retribuciones satisfechas al Jon (tanto las contabilizadas como retribuciones profesionales como la "retribución al administrador", que se califica de retribución oculta al socio). Dicha diferencia tiene para el socio la consideración de rendimiento de su actividad, en tanto que para la sociedad se califica como un mayor gasto deducible.

Dado que la participación del socio en la sociedad es del 90%, la parte del mayor valor de mercado calculado que no se corresponde con dicha participación se considera un ingreso para la entidad.

CUARTO. Por otra parte, la inspección eliminó la deducción como gasto por la sociedad de determinados cargos de tarjetas de crédito o débito, cuyo detalle no había sido identificado, por lo que no podía conocerse su naturaleza ni su destinatario. Igualmente no se había probado la afectación a la actividad de gastos de una tarjeta SOLRED, respecto de la cual esta entidad, en atención a requerimiento, manifestó que Gabinete J.J. Gómez y Asociados, SL no era su titular; los gastos de tarjetas de bus y transporte y los de viajes y restauración respecto de los cuales no se ha identificado quién es el usuario o no se ha probado cuál es su vinculación o necesidad con la actividad realizada; la factura por la adquisición de un trípode de cámara; la factura de Carlos Manuel correspondiente a la reparación efectuada en una vivienda sita en Girona; la factura de Media Markt correspondiente a la adquisición de un equipo de música y la factura correspondiente a Pilar por la reparación de un vehículo Opel Astra titularidad de Sonsoles. Tampoco se admite la deducción de una multa.

QUINTO. Contra la liquidación dimanante del acta A02 núm. NUM002 interpuso la actora el 31.7.19 la reclamación núm. NUM003, de la que posteriormente fueron desglosadas las núms. NUM004 (IS 14), NUM005 (IS 15) y NUM006 (IS 16), quedando fijado el objeto de la núm. NUM003 en el IS 13.

Contra la derivada del acta A02 núm. NUM000 formalizó el mismo día la reclamación núm. NUM001, de la que más tarde se desglosaron las núms. NUM007 (IS 14), NUM008 (IS 15) y NUM009 (IS 16), quedando fijado el objeto de la núm. NUM001 en el IS 13.

SEXTO. En trámite de alegaciones presentó la actora escrito de esta naturaleza (28.10.20). Mantiene en primer lugar que la oficina técnica no motivó adecuadamente la rectificación de la propuesta de liquidación. Ante el acuerdo de rectificación se formularon alegaciones, que no han sido debidamente contestadas, por lo que se ignora de esta forma la debida contra-argumentación de cualquier procedimiento, generando indefensión.

Se acudió improcedentemente a la rectificación de la propuesta de liquidación, pues no hay base normativa para ello; en realidad se debió acordar la ampliación de las actuaciones. No se hizo porque el plazo máximo de duración de éstas estaba en riesgo, misma razón por la que indebidamente se negó la única ampliación de plazo que la interesada había solicitado en todo el procedimiento. En consecuencia, debe dictarse resolución por la que se ordene la retroacción de actuaciones, ordenando la ampliación de actuaciones para realizar aquello que se quiso solucionar por la vía de la mera rectificación de la propuesta, con aplicación de oficio, en su caso, de la prescripción del derecho a liquidar que concurra.

En segundo lugar, mantiene que la sociedad dispone de los medios humanos y materiales que necesita para cumplir adecuadamente con su objeto. Por una parte, dispone de medios personales: Sonsoles (abogada y auditora de cuentas) y la empleada Fermina (diplomada en Empresariales), las cuales desarrollan íntegramente la actividad de la sociedad, es decir, asesoramiento fiscal y contable. Asimismo, disponía también de una persona que se encargaba de las tareas de limpieza.

Por otro lado, en cuanto a los medios materiales, utiliza unas oficinas para las que tiene suscrito un contrato de arrendamiento, y que dispone de mobiliario, equipos y programas informáticos. Todos estos medios eran los

utilizados en 2013 y 2014. Para 2015 y 2016 la sociedad dejó de prestar servicios de asesoramiento fiscal y contable, y todos los medios materiales y humanos fueron cedidos a Consultants JJ Gómez, SL. Se acude a profesionales externos en aquellas ocasiones esporádicas en que es necesario por el contenido del encargo, si bien no es habitual porque la actividad económica está enfocada al asesoramiento fiscal y contable. No se puede exigir a la interesada que pruebe, más allá de lo razonable, que el servicio se viene prestando con normalidad, con dos personas con conocimientos en la materia y los correspondientes programas informáticos de apoyo. Se ha probado efectivamente que hay dos personas que desarrollan el trabajo con ayuda de los medios materiales oportunos, y ante ello lo que ha hecho la inspección es minusvalorar esos medios, no considerarlos suficientes sin explicar por qué. No ha aportado prueba alguna sobre el desempeño profesional del socio mayoritario, ni efectuado ninguna indagación.

Los clientes contactaban con Sonsoles para la realización de actividades tales como la formulación de cuentas anuales, auditorías, incluso su firma, lo que revela que no puede desmerecerse su actuación, presentación de impuestos, atención de requerimientos tributarios, intervención en aceptación de herencias ante notario, constitución de sociedades, labores todas ellas propias de la actividad económica de la sociedad. Es decir, la prestación del servicio a los clientes es materialmente asumido y desarrollado por Sonsoles. La inspección sostiene que el servicio prestado por Jon a la sociedad es el mismo que la sociedad ha prestado a los clientes, pero no ha probado en absoluto, ni siquiera indiciariamente, el contenido del servicio prestado por el socio mayoritario. No figura nada al respecto en el expediente ni hay mención alguna en el acuerdo, fuera de afirmaciones genéricas no fundamentadas en prueba alguna.

La inspección no ha realizado en realidad el análisis de comparabilidad previsto en los artículos 16 y 17 de los respectivos Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades vigentes en 2013-2014 y en 2015-2016. No se ha valorado el servicio que ha prestado el socio mayoritario porque en realidad no se sabe qué servicio ha prestado. La inspección afirma que participa directamente en los servicios prestados a los clientes, pero lo hace sin prueba alguna. Por el contrario, se ha probado que el servicio es asumido, en toda su extensión, por Sonsoles, sin que figure la intervención del socio mayoritario. Es evidente que Jon no es ajeno a su sociedad, pero su servicio no es sustancialmente el mismo que la sociedad presta a sus clientes. La inspección no ha probado en absoluto esa identidad sustancial, por lo que se ha aplicado una valoración de la operación vinculada sin realizarse una comprobación de los servicios, sin acreditarse la identidad. En suma, no se ha realizado correctamente el preceptivo análisis de comparabilidad y, en consecuencia, no puede estimarse correcto el comparable empleado.

Por lo referido a los gastos, la inspección no señala cuáles considera no deducibles, ni los enumera, sino que simplemente inserta un cuadro en el acuerdo en el que incorpora unas cantidades por cada anualidad y lo califica como retribución del administrador y, claro está, es gasto deducible para la sociedad, y seguidamente, en el epígrafe, gastos no justificados, gastos no afectos a la actividad y otros gastos no deducibles, remite a los cuadros de los antecedentes de hecho, pero sin analizar cada uno y omitiendo y no respondiendo todas las demás explicaciones y alegaciones realizadas en torno a los mismos."

Segundo. *Decisión del TEARC.*

Las cuestiones que el TEARC resuelve son las siguientes:

1) Sobre la vulneración procedimental padecida en cuanto a la denegación de la ampliación de plazo solicitada para formular alegaciones a la rectificación de la propuesta de liquidación. Indefensión por falta de contestación debida a su solicitud. Art. 188.3 RGAT. No concurre ninguna vulneración determinante de indefensión. Se le dio plazo de alegaciones como así ejercitó y solo alega una inadecuada respuesta, entendiendo que, ante sus alegaciones sobre la necesidad de una ampliación, la Inspección no las desvirtuó adecuadamente y debió haber optado por la ampliación. La rectificación se basa en errores materiales y aritméticos en el cálculo de los ajustes por operaciones vinculadas, lo que se integra en el supuesto del art. 188.3 RGAT. El Inspector Jefe ostenta la potestad de rectificar la propuesta del actuario al dictar la resolución definitiva, sin que en este caso quedase justificado que la rectificación hubiera ocasionado real y materialmente indefensión alguna a la sociedad, al haber tenido la posibilidad de alegar en contra de la misma lo que estimara procedente. El acta de disconformidad no tiene efectos vinculantes para el Inspector jefe, por tratarse de una propuesta de resolución sin que el obligado tributario tenga derecho a que se mantenga invariado su contenido. Nada impide que en el momento de resolver el Inspector Jefe acuerde la rectificación de la propuesta contenida en el acta si considera que en ella existe error en la apreciación de los hechos o la indebida aplicación de las normas jurídicas sin necesidad de acordar diligencias para mejor proveer, tal y como establece el art. 188.3 RGAT, si bien otorgando un trámite de alegaciones al obligado tributario. Además, las alegaciones fueron contestadas en los acuerdos de liquidación atendiendo a los numerosos puntos expresados por la actora. Incluso aunque ello no hubiera sido así, y se hubiera quedado algún extremo pendiente de un examen particularizado, el silencio podría haberse interpretado razonablemente como una desestimación tácita.

2) Operaciones vinculadas entre la prestación de servicios de asesoría fiscal y contable del socio Sr. Jon y Consultants JJ Gómez SL. Art. 16 TRLIS y 18 LIS que determinan que estas operaciones deberán valorarse a precio

normal de mercado, que ha de prevalecer sobre los precios y condiciones convenidas por las partes. Para esa labor será necesario lo que se conoce como análisis de comparabilidad, del que se deducirá el precio de mercado a partir de elementos de contraste o comparación tomados de otras empresas u operaciones que cumplan con los requisitos del art. 16 TRLIS. Carga probatoria que debe asumir el contribuyente consistente en la elaboración de la documentación a que se refiere el art. 16.2 TRLIS (actualidad 18.3 LIS) , el cual a partir de la Reforma por Ley 36/2006 debe valorar sus operaciones vinculadas a valor de mercado y no puede situarse como ajeno a cualquier carga probatoria sino que le corresponde la iniciativa y prueba en este material. En este caso se comprobó que no concurrían los requisitos para poder considerar que el valor convenido de las prestaciones entre las partes coincidía con el valor de mercado (normas de salvaguarda o "puertos seguros"). Así, se pone de relieve que el trabajo personal del socio Jon es el valor del servicio que Gabinete J.J. Gómez y Asociados, S.L. factura a sus clientes, por cuanto existe una confusión material entre la actividad de la mercantil y los servicios que presta el socio. El restante personal no podía prestar los servicios de esas características e importancia.

3) Los servicios que prestaba la sociedad Gabinete J.J. Gómez y Asociados S.L. solo se podían prestar por determinados profesionales con conocimientos y formación y titulación determinada. La persona de Jon era necesaria para que los servicios llegaran a buen fin y de hecho proporcionaba con su nombre la imagen identificativa de la sociedad hacia los clientes. La sociedad no aportaba valor añadido al trabajo personalísimo realizado por la persona física, pues se limitaba a facturar a terceros independientes los servicios prestados para ellos por el socio (90% del capital social) y administrador único. Es esencial la aportación del socio a la actividad de la sociedad, situación que no resulta comparable a la de un mero empleado que se limita a aportar su trabajo en el marco de una organización y de unos medios materiales.

4) Forma de valoración de los servicios entre socio y sociedad, dado que no resulta aplicable la cláusula de salvaguarda: método del precio libre comparable. El servicio de asesoramiento fiscal y contable prestado por Gabinete J.J. Gómez S.L a sus clientes es, esencialmente el mismo que Jon le proporciona a ella y, resulta así que el precio pagado por los terceros a la mercantil sería un comparable muy cercano para determinar el valor del servicio prestado al Sr. Jon. Estamos ante un comparable muy cercano para determinar el valor del servicio prestado por Jon a la sociedad. Es un método adecuado. No se puede limitar a negar la utilización del método por parte del obligado, sino que ha de aportar una prueba rigurosa del valor de mercado. La crítica al análisis de comparabilidad no puede reducirse a una mera enunciación de diferencias concurrentes entre el caso objeto de valoración y el caso comparable, pues las diferencias existirán ya que se trata de operaciones comparables y no idénticas.

5) Gastos. No existió inconcreción por parte de la Inspección en la determinación de los gastos no deducibles. La Inspección rechazó la deducción de determinadas partidas que carecían de todo aval documental: gastos pagados con tarjetas cuyo detalle no se conocía o bien no amparados en facturas o bien solo mediante un ticket de caja. Se eliminaron gastos cuya vinculación con los ingresos no resulto acreditada: gastos de autobús y transporte, gastos de restaurante cuyo destinatario no se conocía, gastos relativos a vehículos de los que la sociedad no era titular, a inmuebles propiedad de los socios, compra de un tensiómetro, gastos de farmacia, etc..."

Tercero. *Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.*

1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que "... anule la resolución del TEAR, así como los actos administrativos de los que trae causa."

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria básicamente en que se ignora la realidad empresarial de la actividad desarrollada por la sociedad, así como el contenido real de las funciones desarrolladas por el Sr. Jon para la sociedad. Los argumentos son los siguientes:

PRIMERA. Vulneración de los derechos del obligado tributario y del principio de buena administración al denegar injustificadamente la solicitud de ampliación del plazo de presentación de alegaciones con ocasión de la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en las actas.

SEGUNDA. La regularización de las operaciones vinculadas se fundamenta en un análisis funcional erróneo y realiza una incorrecta selección del comparable empleado en la valoración.

Tercero. *Indebida apreciación de los gastos deducibles.*

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que desestime la demanda con expresa condena en costas a la actora.

La Abogacía del Estado mantiene:

-Conformidad de la resolución recurrida. Todas las cuestiones que aquí plantea han sido contestadas por el TEARC de forma expresa.

-Sobre la pretendida indefensión por el trámite procedimental alegado por la actora. Ya contestada en la resolución impugnada. La actora tuvo oportunidad de formular tramite de alegaciones y así lo hizo. Cosa distinta es que se le denegara la ampliación, pero ello no desemboca en indefensión. Estamos ante una potestad discrecional de la Administración que ha sido aplicada con pleno respeto al principio de proporcionalidad. Se le contesto por la Inspección y ha de considerarse justificada la respuesta. El criterio de la Inspección era razonable. Plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

-Sobre la corrección valorativa de las operaciones vinculadas. No se niega la existencia de vinculación entre el socio mayoritario y la sociedad. Falta de legitimación del socio para pedir que no se le atribuyan los beneficios de la sociedad. Estamos ante una impugnación de Gabinete Gómez SL. No puede sostenerse una confusión de patrimonios. Carácter relevante de la figura del Sr. Jon. Es el que aporta mayor valor añadido a la sociedad en sí. La sociedad no aporta un valor añadido a la prestación de servicios por parte del socio principal, siendo la misma un instrumento que le permite minorar el importe de la tributación que correspondería a la persona física si realizase los servicios directamente. Los servicios se prestan de forma personal por el socio mayoritario; es una evidencia, un hecho objetivo. No es creíble que el Sr. Jon dejara de prestar servicios en 2015. Escasas retribuciones por parte del socio mayoritario, imagen de la compañía.

-Corrección de la elección del método del precio libre comparable puesto que dichos servicios son sustancialmente los mismos que la persona física vinculada presta a la sociedad.

-Sobre los gastos deducibles. Art. 105 LGT en cuanto a la carga de la prueba. Falta de prueba en cuanto a la relación entre los ingresos y los gastos que el recurrente se pretende deducir, entre los que se incluye el trípode de una cámara, un equipo de música, atenciones en restaurantes o viajes en autobús.

Cuarto. Decisión de la Sala. (I) Valoración de la operación vinculada entre socio y sociedad. Estimar el motivo.

Previa. Por razones de método procedería iniciar el debate por las cuestiones procedimentales articuladas por la parte actora en su demanda pero en atención a la pretensión específica que se solicita por la actora - retroacción para la respuesta motivada a su petición- supondría, en general y hipotético resultado favorable, un reconocimiento al procedimiento de resultado incierto por motivos de fondo, por lo que conviene alterar los motivos de impugnación, y se analizará en primer lugar si procedía la regularización por operaciones vinculadas entre el socio principal Sr. Jon y Gabinete J.J. Gómez y Asociados. En caso de estimarse esta cuestión ya no procedería el análisis de las cuestiones procedimentales al dispensar una tutela plena a lo que constituye el motivo principal del recurso. Ciertamente es que aquí se está tratando de la regularización derivada del acta A02 NUM000, referida no a la operación vinculada sino a la totalidad de elementos restantes de la obligación tributaria)

Un enfoque de la verdadera controversia hace situar al Tribunal sentenciador en el nudo gordiano del asunto, cual es la procedencia de atribuir al socio principal el carácter personalísimo y trasladar a éste la verdadera actividad profesional de asesoramiento fiscal y contable desarrollada por Gabinete. Y esta cuestión ha sido tratada en unidad de acto de deliberación y votación con el recurso núm. 1657/2021, referido a la corrección valorativa de la operación vinculada entre el socio - sociedad. Por ello, atendiendo en exclusiva a la fundamentación de la demanda que es idéntica a la de aquel recurso, la solución habrá de ser la misma.

I/Sobre la regularización practicada por operaciones vinculadas entre el socio profesional Sr. Jon y la mercantil Gabinete J.J. Gómez y Asociados.

Se han regularizado en aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas los servicios profesionales prestados por el socio D. Jon a la sociedad GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS S.L, considerando que se trata de servicios personalísimos del mismo, así como que la sociedad no aporta valor pues su función es auténticamente esencial y determinante. Se procede a valorar dichos servicios y a realizar los correspondientes ajustes que, desde el punto de vista del obligado, suponen minorar la base imponible, como mayor gasto deducible, en el importe de las retribuciones calculadas que han de ser satisfechas al socio, al que, como contrapartida, corresponde imputarle como rendimientos de su actividad tales ingresos, calculado por el método del precio libre comparable. Asimismo, la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido en la parte que no se corresponde a la participación del socio (10% del capital social), se le ha imputado como renta a la sociedad.

II/Sobre la existencia de vinculación entre las partes; socio Jon y Gabinete J.J. Gómez y Asociados S.L. No discutible ni discutida. Ausencia de los requisitos que permitan el funcionamiento de las cláusulas de salvaguarda y "puerto seguro" que habilitan para la valoración a precio de mercado la prestación de servicios socio-sociedad.

1.Según el acuerdo de liquidación en sede de valoración a precio de mercado de la prestación de servicios entre el socio y la sociedad aquí actuante, se describe el siguiente escenario relacional:

"En el presente caso, como se expuso en los antecedentes de hecho, Jon ostenta un porcentaje de participación en la sociedad del 90% en los ejercicios comprobados por lo que resulta acreditada la existencia de vinculación entre la persona física y la sociedad por el hecho de que la participación del socio es igual o superior al 5 por ciento para los ejercicios 2013 y 2014, y la participación del socio es igual o superior al 25 por ciento para los ejercicios 2015 y 2016. Así, la circunstancia determinante de la vinculación es la condición de socio. Además, Jon es administrador único de la sociedad. Por lo tanto, es indudable la vinculación entre la persona física, D. Jon y la persona jurídica GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, S.L., por incurrir en los supuestos contemplados en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 16 de la TRLIS, (letras a) y b) del apartado 2 del artículo 18 de la LIS).

En consecuencia, concurren los presupuestos exigidos por el artículo 16 del TRLIS y 18 de la LIS para que las operaciones realizadas entre el Sr. Jon y GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, SL se valoren por su valor normal de mercado y para que la Administración tributaria compruebe que efectivamente así se hayan valorado y efectúe, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.

En concreto, la operación vinculada objeto de comprobación consiste en la prestación de servicios de asesoría fiscal y contable por la persona física D. Jon a la sociedad GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, S.L. Se trata, por tanto, de servicios de naturaleza personal e insustituibles, "intuitu personae", siendo el Sr. Jon la imagen y el principal profesional con el que cuenta para el desarrollo de la actividad, así el propio nombre de la sociedad lo indica.

Como se expuso en los hechos, GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, S.L. satisface una retribución a Jon como profesional en los ejercicios 2013 y 2014, no así en 2015 y 2016." (pag. 44 EA)

Hay que destacar también (la negrita es nuestra):

"La entidad GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, S.L., con NIF: B59101576 se constituyó por escritura pública otorgada por D. Enrique, de fecha 5 de octubre de 1989.

El capital social constituido por 500 participaciones con fecha de la constitución de la sociedad, de 5 de octubre de 1989, numeradas de la 1 a la 500, de 1000 pesetas de nominal. Dichas participaciones suscritas por Don Jon, de la 1 a la 450, por D^a. Sonsoles, suscribe 25 participaciones, de la 451 a la 475, y a D^a Felisa, 25 participaciones de la 476 a la 500.

Posteriormente Sonsoles, adquiere las participaciones de la 476 a la 500. En la actualidad los socios de GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, S.L., con NIF: B59101576, Don Jon, con las participaciones de la 1 a la 450 y D^a. Sonsoles, de la 451 a la 500.

El administrador único designado, por plazo indefinido, en escritura pública de otorgamiento de cargos de fecha 26 de febrero 1998, ante el notario Ignacio Manrique Plaza, es D. Jon.

El objeto social determinado en los estatutos de la sociedad adjuntos a la escritura de constitución es el siguiente:

"ARTICULO 2. La Sociedad tiene por objeto: 1º La prestación de servicios de asesoramiento contable, asesoramiento fiscal, organización administrativa de empresas, valoraciones de empresas, estudios económicos, comerciales y financieros. 2º Organización y desarrollo de conferencias, cursillos y seminarios especializados en temas de gestión y marketing. 3º Traducción e interpretación de idiomas. 4º Intermediación en operaciones mercantiles, excepto en aquéllas para las que existan leyes especiales que las regulen".

Esta última precisión es importante, como se verá, a la hora de analizar la participación y relevancia de la socia profesional Sra. Sonsoles en el desarrollo de su actividad en la empresa en su condición de abogada y auditora.

2. El marco normativo que sustenta la valoración a precios de mercado las prestaciones de servicios entre sujetos vinculados es el siguiente:

- El artículo 16 del RDL 4/2004 en los ejercicios aplicables por razones temporales dispone, en lo que interesa:

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

2º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas

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

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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

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

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

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

[...]

8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia."

- El artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone en igual sentido que se considerarán personas o entidades vinculadas, entre otras, las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento.

- En desarrollo de lo anterior, el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004, de 30 de julio) y con posterioridad artículos 17 y siguientes del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

- En el caso que examinamos, no se discute que desde su constitución Gabinete JJ Gómez y Asociado ostenta como socio el Sr. Jon el 90% de las participaciones de la sociedad y es el administrador único desde 1998, por lo que existe la vinculación a que se refieren los preceptos y en consecuencia, las operaciones realizadas entre el socio y la Sociedad han de valorarse por su valor normal de mercado, al no concurrir las cláusulas de salvaguarda o puerto seguro que permitirían considerar como precio de mercado los precios convenidos entre partes.

III/Sobre el alcance de la regularización por operaciones vinculadas: la consideración de los servicios prestados por Jon a Gabinete J.J. Gómez y Asociados.

1.Hemos dicho que la sociedad se dedica al asesoramiento fiscal y contable contando con dos socios profesionales con una participación en su capital social de 90%-10% en los ejercicios regularizados. También que en los ejercicios 2013- 2014 desarrolla directamente la actividad y que, en los siguientes 2015 y 2016 cede a una tercera sociedad con idéntica participación, los medios materiales y personales para que ésta desarrolle sustancialmente idéntica actividad de asesoramiento contable y fiscal.

Partiendo lo anterior, la Inspección considera que la prestación del Sr. Jon es de carácter personalísimo, sustancial e insustituible. Queda también acreditado que el Sr. Jon. es abogado y consta dado de alta en el epígrafe 731 "Abogados", mientras que la Sra. Sonsoles es abogada y auditora, habiendo desarrollado anteriormente estas últimas funciones. La Sra. Sonsoles ostenta poderes generales de la sociedad para cualquier actuación en el tráfico jurídico y mercantil sin restricciones de la sociedad.

2.Es necesario introducir aquí referencia a las reglas de la carga de la prueba y a sus efectos en relación a lo que sí resulta acreditado por cualquier medio y a lo que no y quien debió hacerlo. Y ello, por lo que a continuación basará la decisión judicial.

En relación con la carga de la prueba ya desde antiguo el TS en su sentencia, 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, y se remitía a lo previsto al entonces vigente art. 1214 y ss del Código Civil. La singularidad en el ámbito contencioso deriva del elemento estructural de la existencia de un expediente administrativo que fundamenta la decisión, a diferencia del ámbito civil que analiza controversias entre particulares. Todo lo anterior también ha sufrido una evolución sustancial a partir del año 2018 cuando se podían aportar nuevas pruebas ya en la vía judicial de revisión del acto administrativo. Pero, lo cierto es que la carga de la prueba adquiere 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.

También nos habrá de resultar de interés, en este punto, la más reciente STS 96/2020, de 29 de enero, que, en otra regularización por otras cuestiones, realiza un clarificador entendimiento de cómo ha de funcionar el reparto de exigencias probatorias (la negrita es nuestra):

"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 ius cogens, 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 impeditivos, 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".

Asimismo, la carga de la prueba exigible al obligado tributario tiene que ponderarse con arreglo a pautas de proporcionalidad que eviten tanto el formalismo enervante como una prueba de imposible realización o llamada "prueba diabólica".

3. La actora en su demanda discute intensamente la calificación de "prestación personalísima" en la sociedad de la del socio mayoritario, Sr. Jon, negando virtualidad prestacional alguna a la otra socia Sra. Sonsoles, quien ostenta la titulación correspondiente a las funciones de auditoría. Y reduciendo la consideración de ésta a la de mera estructura administrativa de apoyo al negocio. El acuerdo de liquidación justifica la anterior conclusión de la siguiente forma (la negrita es nuestra):

"1. Características de los servicios prestados.

Los servicios que deben ser valorados son aquellos en los que interviene personalmente el socio Jon. Como se ha señalado anteriormente, el socio participa directamente en los servicios que el obligado tributario factura a sus clientes.

Las operaciones vinculadas aquí analizadas se refieren exclusivamente a las prestaciones de servicios que el Sr. Jon realiza a GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, SL.

En el presente caso estamos indubitadamente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo puesto que lo trascendental del servicio radica en los conocimientos del socio. El Sr. Jon no sólo interviene en su prestación, aunque circunstancialmente pudieran concurrir otras personas, sino que en muchas ocasiones se trata de servicios que solamente puede prestar el mismo y no terceras personas. En este sentido, se trata de una actividad en la cual los clientes contratan un servicio basándose en la confianza depositada en la pericia del profesional que lo presta, en los conocimientos de Sr. Jon.

En resumen, los servicios que el Sr. Jon presta a GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, SL, por tanto, son los mismos que la sociedad factura a terceros clientes: Servicios de asesoría contable y fiscal.

2. Análisis funcional.

El análisis funcional requiere examinar los activos utilizados en estas prestaciones, las funciones realizadas por cada parte vinculada y los riesgos asumidos por las mismas.

2.1- Activos.

En cuanto a los activos utilizados por las partes, en el caso de GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, SL, la sociedad dispone como se ha dicho de:

- Medios personales, a través de los servicios de sus socios en la prestación de servicios profesionales concretos, así como cuenta con personal asalariado de carácter administrativo y de limpieza. Para la prestación de otros servicios profesionales accesorios a su actividad principal, el gabinete se sirve de colaboradores especializados.

- Medios materiales. El obligado tributario cuenta con el local donde desarrolla su actividad, así como emplea diversos elementos de inmovilizado, tales como equipo informático y mobiliario del despacho.

Por otro lado, el Sr. Jon aporta sus conocimientos profesionales en materia contable y fiscal, siendo este intangible consiste en los conocimientos profesionales del Sr. Jon, el activo inmaterial utilizado más relevante para la obtención de los ingresos y en el que se basa la principal facturación de la sociedad. Estos activos intangibles son los elementos que dan sentido al negocio y, por lo tanto, quienes merecen la mayor retribución.

En definitiva, la empresa no dispone de unos activos materiales o inmateriales que comporten una estructura económica que posibilite la captación de clientes y/o que de su conjugación en el seno de un proceso productivo surja un producto/servicio diferenciado y suponga la base de los ingresos de explotación obtenidos, sino que son los conocimientos profesionales del propio socio los elementos imprescindibles para el desarrollo del negocio.

2.2- Funciones.

En el caso que nos ocupa, es función personalísima e intransferible del Sr. Jon la prestación de servicios de asesoramiento contable y fiscal, nadie puede hacerlo por él. Si no fuese por el Sr. Jon, la sociedad GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, SL no podría prestar los mismos servicios a sus clientes en tanto que es la experiencia y reputación de Jon lo que le permite prestar servicios de las características de los prestados. Recordar que la

entidad solo cuenta para la prestación de estos servicios además de con Jon, con la otra socia, Sonsoles, siendo el resto del personal administrativo y de limpieza y subcontratando los servicios especializados de otros profesionales cuando así se requiere. Especialmente representativo es que su nombre sea el que identifique al despacho, por lo que los clientes que contraten con la sociedad lo hacen confiando en dicho nombre, en la experiencia que hay tras el profesional que lo representa, siendo evidente que la seña identificativa del gabinete es su socio y administrador, Jon.

La única misión de la sociedad GABINETE JUAN J. GOMEZ Y ASOCIADOS, SL sería prestar un servicio de apoyo al socio, apoyo básicamente de carácter administrativo ya que, como se ha indicado con anterioridad, ni siquiera dispone de una estructura económica que permita la captación de clientes. En este sentido, la cartera de clientes se genera por la confianza depositada en los conocimientos y experiencia del Sr. Jon, aspectos estos de carácter personalísimo sobre los cuales la entidad no aporta un intangible valioso ni ejerce ningún tipo de función comercializadora, limitándose a labores auxiliares eminentemente administrativas."

De este razonamiento confirmado en la resolución del TEARC impugnada, se observa que el acuerdo de liquidación debiera explicar, en definitiva, cuáles son las características que atribuyen a la prestación de servicios del Sr. Jon el carácter de personalísimo, insustituible y que se infiera que la sociedad, más que básicamente una estructura administrativa o logística, no aporte valor alguno. Así, cabría preguntarse:

-¿Tiene el socio mayoritario conocimientos en materia fiscal y contable acreditados? ¿Y se encuentra dado de alta en epígrafe correspondiente a ellos?

-¿Sólo puede prestar los servicios de asesoría fiscal y contable el Sr. Jon? ¿No los podría prestar la Sra. Sonsoles, dejando de lado ahora si efectivamente los presta y en qué porcentaje?

-¿Los servicios de asesoría contable y fiscal son tales que se enmarcan exclusivamente en una relación de confianza o de relación continuada o incluyen un amplio abanico de tareas desde la rutinarias, cíclicas, periódicas sin una complejidad para los técnicos contables de forma que puedan realizarse por aquellos que tuvieran los necesarios conocimientos contables y fiscales?

-¿Cuáles son los aspectos de la prestación de servicios del Sr. Jon que pueden calificarse de "personalísimos" y determinantes de una caracterización muy singular, atípica, particular, como pudiera ser la llevanza de un determinado sector económico complejo o un reconocimiento en el mercado de la contabilidad y asesoría fiscal realmente vinculado a su persona como intercambiable? ¿Dispone el Sr. Jon de una habilidad o aptitud esencial que es extraordinaria en el ámbito contable y fiscal a modo de talento, ingenio o capacidad reconocible? ¿Dispone el Sr. Jon en el ámbito contable y fiscal de una trayectoria profesional que le cualifica de extraordinario en el campo de la contabilidad y asesoría fiscal por su modo de hacer, haber hecho o dinámicas desarrolladas durante años?

-¿Por qué habría que excluir de la valoración de los servicios socio - sociedad la participación en la consecución del resultado de las labores que desarrolla la Sra. Sonsoles si es socia profesional, ostenta la titulación correspondiente a los servicios que presta la sociedad, tiene participación en el capital social y poderes generales para todas las actuaciones del tráfico jurídico y económico de la mercantil? ¿Si se entendiera que la labor de la Sra. Sonsoles tiene cierta entidad, aun así cabría tildar la prestación del Sr. Jon en todo caso como personalísima de forma que permitiera la utilización del método de valoración del precio libre comparable?

De todo este elenco de preguntas se pretende obtener una clara radiografía de la actividad desarrollada por Gabinete y la participación de cada uno de los socios profesionales (o la no participación en la misma, si fuera el caso), su alcance, intensidad y reflejo en el resultado empresarial de explotación. Podría articularse que el Sr. Jon tuviera su papel centrado en la creación de cartera de clientes, o no, pero nada de ello se dice ni tampoco se infiere de las diligencias practicadas y de la información proporcionada por el obligado.

Lo anterior desprovee a las conclusiones de la Inspección de solidez y fundamentación respecto a la caracterización de los servicios prestados por Jon como personalísimos o insustituibles, eliminando el valor de la sociedad por ausencia de estructura de la misma o reduciéndola a una mera cobertura logística o administrativa.

Sin tener que valorar esa cuestión de forma que se determine la participación de la Sra. Sonsoles, se señala en demanda que consta en el expediente múltiples cartas informativas de clientes, que señalan que la persona de contacto en la sociedad es la Sra. Sonsoles -Anexos 12 a 28-, y que no contactaron con el Sr. Jon en ningún caso. Parte de los clientes que se contienen en estos Anexos reflejaban una facturación del 90,96% de la facturación de la actora en el año 2013 y el 87% en el año 2014 y se incluían en la declaración del Modelo 347 por haber facturado más 5.000 euros anualmente. Seguidamente, también integra el expediente, referencia a 130 archivos con una selección de correos electrónicos cruzados entre la Sra. Sonsoles y los clientes (40 aparecen relacionados) que acreditan la interacción empresarial para la realización de su asesoramiento contable y fiscal. La propia Inspección realizó requerimientos de información a diversos clientes de la mercantil actora y algunos de ellos respondieron por comparecencia personal ante la Administración. Por otra parte, es necesario considerar, además, que en el ejercicio 2016 Gabinete cede a Consultans J.J. GÓMEZ SL los medios materiales y personales, a cambio de una

compensación económica, y de esta cuestión nada señala la Inspección que ni declara simulado el contrato de cesión a los efectos de situar la actividad en sede de Gabinete ni tampoco explica en qué concepto cabe entender la contraprestación pagada por Consultans J.J. Gómez a Gabinete puesto que en todo caso el Sr. Jon desempeñaría la actividad que se dice "personalísima" en la cesionaria y no en la cedente.

A la vista de lo anterior y el contenido del acuerdo de liquidación, resulta desconcertante que se considere que el Sr. Jon es la pieza imprescindible y clave del negocio, sin la cual no podría funcionar sin considerar todos los elementos aquí expuestos y no atribuyéndole otra parcela o faceta en la empresa como podría ser la comercial o de reconocimiento profesional dilatado, a primera vista que pudieran justificar la calificación de figura nuclear y central. La consideración de prestación "personalísima" carece de todo basamento y dirige toda la regularización a modo de mantra indubitado. Y puesta en duda por la actora con la aportación de datos facticos de los que también ha podido ilustrarse la propia Inspección, el resultado no puede ser más que la estimación del recurso por indebido e improcedente alcance y extensión de la vinculación apreciada que conduce a la Inspección a una regularización cercana a "transparentar" la sociedad al negar toda participación a la Sra. Sonsoles, como socia profesional. Y es que, como hemos mencionado Gabinete en el 2016 no desarrolla actividad de asesoramiento fiscal y contable, sino que recibe una contraprestación por la cesión de medios y ello no supone prestación de servicios por el socio.

La Inspección efectivamente puede sostener que la prestación de servicios de asesoramiento contable y fiscal por la sociedad actora equivale a la del socio principal, en una especie de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pero negada tal afirmación por la sociedad y aportados elementos probatorios -parte de los cuales ya son conocidos por la Inspección, como la información que proporciona el Modelo 347, y requerimientos de información a terceros-, debe la Inspección proporcionar aquellos otros que controvertan, en la naturalidad de las cosas, lo defendido por la sociedad en cuanto que la sociedad aúna medios personales y empresariales. La afirmación relativa a la caracterización de la participación del Sr. Jon como sustancial y vital para el desarrollo del negocio requiere contraste probatorio con respecto a lo aportado por la sociedad en sede administrativa y nada se contiene en un no desdeñable extenso acuerdo de liquidación.

Se impone en definitiva la estimación del motivo referido a la operación vinculada objeto del acta específica a tal cuestión, como la anulación del acuerdo de liquidación referido a la valoración a precio de mercado de la prestación de servicios entre socio-sociedad del Impuesto sobre sociedades, en lo que se refiere al ejercicio 2016, sin que proceda el análisis de los restantes motivos articulados en la demanda por tratarse de un vicio material que impacta en los restantes referidos a la valoración de la operación vinculada.

Quinto. Decisión de la Sala (II). Gastos deducibles en la actividad de la sociedad en ejercicio 2013.

I/ Ya en sede de regularización ordinaria de la actividad de la sociedad actora la Inspección ha denegado la deducibilidad de una serie de gastos del ejercicio por considerarlos o no justificados debidamente o no relacionados con la actividad. En total asciende al montante de 5.204,37 euros. La gran parte de los mismos se califican por la Inspección como gastos "no afectos a la actividad" de la obligada (3889,40 €) y el resto como "no justificados" (1214,97 €) y una multa.

La actora considera que la motivación dada por la Inspección es insuficiente y que conduce a una decisión arbitraria puesto que el gasto está justificado documentalmente.

II/ Sobre los requisitos de deducibilidad de los gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad de la empresa.

Tanto el TRLIS 2004 (art. 10 y 14) como la LIS 2014 (art. 10 y 11) se refieren a los requisitos que han de cumplir los gastos para que sean deducibles: imputación temporal, contabilización, correlación con los ingresos y efectividad del mismo.

Además, la jurisprudencia tiene declarado que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad (por todas la STS 8.3.2012 y 22.5.2012).

Por consiguiente, para cumplir con tal carga, 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 realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar tanto que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, como que están afectos a la actividad empresarial o profesional de quien pretende deducirse el importe del gasto soportado en su adquisición. El gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente. De manera que la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

En definitiva, solo son deducibles los gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad y que sean necesarios para la obtención de los ingresos, para lo cual deben quedar convenientemente justificados, recayendo sobre el contribuyente la carga de tal prueba, destacándose que a los efectos probatorios, además de que se haya procedido a la debida contabilización de los gastos y su reflejo en los libros registro correspondientes, adquiere especial relevancia la factura de los mismos.

III/ Para el ejercicio 2013 son discutidas las siguientes partidas de gasto, de entre las denegadas a admisión:

-"Locomociones y mensajeros "" R PORTI TARJETAS T-10 o TARJETAS BUS" (19,60 €, 19,60 € y 19,60 €). "Gastos de viajes" Mantiene la actora que se corresponde con desplazamientos a diferentes organismos que conlleva la actividad de Gabinete, por lo que la correlación con los ingresos es clara. Mantiene que las tarjetas se aportaron en el curso de las actuaciones inspectoras. Que se visitó a un cliente en Sitges (11,80€). Que se desplazó a Valencia entre tren para visitar a un cliente y que consta en el expediente y que el gasto le fue refacturado al cliente. Que se visitó a un cliente en tren y en avión por las cantidades de 147,80 € y 312, 48 € y se le refacturó.

No pueden considerarse como la negativa a la admisión como inmotivada puesto que expresa si quiera someramente la causa de su no admisión. En relación a la tarjetas de autobús y T-10 no puede saberse a qué diligencia respondieron por lo que existe una insuficiencia de prueba al respecto que debe soportar el actor al no acreditar diligencias en esos organismos. Tampoco procede el reconocimiento del gasto por parking del Port Aiguadolç en Sitges al no quedar acreditada la afección a la actividad.

Con respecto a los gastos de viaje solicitados, consta en el expediente la refacturación a "Lano Fruits" de los gastos de desplazamiento a Murcia por valor de 147,80€ y 312,48 € y también el desplazamiento a Valencia para asistir a "Perfumes-Tedy Business, por valor de 118,25 € que fueron refacturados a la mercantil.

La Inspección al motivar estos desplazamientos para asesorar a sus clientes no atiende a la factura emitida a cargo de la empresa receptora del servicio que incluye el concepto del viaje de desplazamiento a Murcia y Valencia, la fecha del mismo y su finalidad. Por ello, al exclusivamente denegarse la admisión por considerar el gasto "no justificado" y no atender a su contabilización, refacturación, efectividad en el ejercicio 2013 y su finalidad, procede su reconocimiento en la cantidad solicitada (118,25 +147,80 +312,48 =578,53 €).

Procede la estimación parcial de este motivo articulado sobre la comprobación por la Inspección del rendimiento neto contable de la actividad de la mercantil para el ejercicio 2013 en relación con los gastos deducibles, admitiendo el relativo a "viajes" por valor de 578,53 euros.

Sexto. Sobre las costas procesales.

No procede la imposición de costas al estimarse parcialmente el recurso. Art. 139.1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo número 3676/2021 (Sección 1655/2021) interpuesto por GABINETE JUAN J. GÓMEZ Y ASOCIADOS S.L., contra la resolución de 7 de octubre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que se ANULA, así como el acuerdo de liquidación de que trae causa por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio aquí referido en cuanto a la regularización por operaciones vinculadas entre socio-sociedad para el ejercicio 2013, así como la admisión en ese ejercicio como gastos deducibles por "desplazamientos" la cantidad de 578,53 euros. Se desestima lo demás.

Sin imposición de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, librese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/ PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.