

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093356

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)**

*Sentencia 6/2024, de 5 de enero de 2024*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 3/2022*

### SUMARIO:

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Sociedad instrumental.** Afirma la Sala que para un expediente como el que nos ocupa, se debe proceder a un examen del caso concreto, donde esta Sala coincide con la Inspección en que la constitución de la sociedad profesional para la prestación de servicios que antes declaraba como persona física y ahora se articula como sociedad instrumental, es un claro caso de simulación relativa conforme a los indicios aportados en la instrucción del procedimiento de inspección globalmente considerados, los cuales se incluyen en el acta y en el acuerdo de liquidación, con la excepción del relativo a la aplicación de incentivos fiscales como la RIC y la DIC, en sede de la entidad, ya que como dice el reclamante, en sede de la persona física también se podrían haberse aplicado. Para este Tribunal, el interesado no ha justificado que la constitución de esta sociedad, en el asunto sometido a la revisión de esta Sala, se haya llevado a cabo por alguno de los motivos indicados en sus alegaciones, además de los fiscales, realizándose por el reclamante una mera enumeración genérica de motivos por los que crear una sociedad profesional médica que no se justifican en este caso concreto. Así pues, el hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar sus servicios, de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal - principalmente mediante la elusión de la práctica de retenciones y la aplicación del tipo del Impuesto sobre Sociedades en lugar del IRPF mediante la utilización de la sociedad a través de las cuales, supuestamente, se realiza la actividad. De ahí que una las primeras cuestiones que surgen cuando hablamos de sociedades profesionales interpuestas, es la de si nos encontramos ante un negocio jurídico lícito por tratarse de economía de opción o ilícito al considerarse conflicto en la aplicación de la norma o simulación. Resumidamente, en el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada. En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la respuesta a ofrecer por la Administración tributaria consiste en la regularización acudiendo a la figura de la simulación. A juicio de la Sala la resolución recurrida motiva de forma suficiente la decisión que adopta, en base a los indicios que relaciona la propia Administración Tributaria. Estos indicios no han resultado desvirtuados por el recurrente. Como expone la Inspección, es el análisis global de dichos indicios los que sustentan la decisión de tener por acreditada la simulación relativa, análisis se acoge de forma íntegra por esta Sala. Es de destacar, dentro de la valoración que lleva a cabo la Administración, para entender justificada la simulación que declara, la falta de vínculo contractual entre la entidad y las entidades sanitarias para las que presta sus servicios el recurrente. El objeto del presente recurso se concreta en la actividad que desarrolló el recurrente a través de la entidad durante los ejercicios 2015 y 2016. No es controvertido entre las partes, por constar en el propio expediente administrativo las facturas emitidas por la entidad a otras entidades durante los ejercicios 2015 y 2016. No obstante, y como analiza la Administración tributaria, el único vínculo contractual que existía a dicha fecha son los contratos de arrendamiento de servicios entre la entidad. Asimismo, los hechos recogidos en base a los cuales se analiza y declara la simulación no tienen encaje en el concepto de operaciones vinculadas, pues la amplia fundamentación de las actuaciones inspectoras, determinan que los servicios profesionales médicos prestados por el socio y facturados por la entidad mercantil carecían de la necesaria cobertura contractual con las terceras entidades que requirieron y arrendaron los servicios profesionales del socio. Los indicios anteriormente analizados conllevan a considerar la existencia de una simulación. Consecuencia de la anterior es la exclusión del criterio de operación vinculada, pues el criterio fundamental para determinar la existencia de una operación vinculada a los efectos de la norma que se insta, es el vínculo entre la sociedad y el socio o partícipe, vínculo que decae cuando se declara la simulación de la entidad.

**Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).** *Principio de regularización íntegra.* Considera la Sala que el principio de regulación íntegra ha de desplegar sus efectos a la totalidad de los actos objeto de comprobación, por lo que constando la dotación por una entidad que durante esos ejercicios se entiende simulado a efectos fiscales, debiéndose imputarlos rendimientos de dicha actividad empresarial a la persona

física, y no cuestionado por la Administración el ejercicio de dicha actividad y la concurrencia en el socio de los presupuestos, una vez cumplidos los requisitos previstos en la norma, le debe ser reconocido el beneficio fiscal que en su caso se debió imputar a la entidad cuya actividad se declara simulada. Por tanto, la Sala, a la luz del principio de regulación íntegra, decide estimar el motivo de impugnación planteado por el recurrente, debiéndose por parte de la Administración proceder a practicar una nueva liquidación en la que se reconozcan a favor del recurrente, los beneficios procedentes de la RIC dotada en los ejercicios 2015 y 2016 por la entidad.

## PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 105, 106 y 108.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

## PONENTE:

*Don John Fredy Pedraza González.*

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: [s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org](mailto:s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org)

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000003/2022

NIG: 3803833320220000005

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000006/2024

Proc. origen: Procedimiento ordinario Nº proc. origen: 0000003/2022

Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección Primera de Santa Cruz de Tenerife

Demandante: Jose Manuel; Procurador: Giulia Nathali Feliziani Gil

Demandado: Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias

## SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente Don Pedro Manuel Hernández Cordobés.

Ilma. Sra. Magistrado Doña María del Pilar Alonso Sotorrío.

Ilmo. Sr. Magistrado Don John F. Pedraza González (Ponente).

En Santa Cruz de Tenerife a 5 de enero de 2024, visto por esta Sección Primera de la SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, con sede en Santa

Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el RECURSO ORDINARIO seguido con el nº 2/2022, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. GIULIA NATHALI FELIZIANI GIL en nombre y representación de D. Jose Manuel, asistido por la Letrada D<sup>a</sup>. NAYRA IRIS GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, habiendo sido parte demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS y en su representación y defensa la ABOGACÍA DEL ESTADO, se ha dictado EN NOMBRE DE S.M. EL REY, la presente sentencia con base en los siguientes:

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 5 de enero de 2022 la representación antes citada, en nombre de D. Jose Manuel, presentó ante esta Sala escrito de interposición de recurso contencioso- administrativo contra la Resolución adoptada por el Tribunal Económico Administrativo de Canarias de fecha 29 de octubre de 2021.

### Segundo.

Emplazada la Administración demandada y una vez recibido el expediente se tuvo por personada a la Abogacía del Estado, confiriéndole traslado al representante procesal de la entidad recurrente para que en el plazo de veinte días presentase la correspondiente demanda.

Por escrito de 4 de octubre de 2022, tras consignar los hechos y fundamentos jurídicos que estimó convenientes, termina interesando de esta Sala se dicte Sentencia por la que declare;

1.- NULIDAD DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN EN BASE A SIMULACIÓN POR CARECER DE PRUEBAS E INDICIOS QUE ACREDITEN OCULTACIÓN Y ENGAÑO EN LA PERSONA DE MI REPRESENTADO.

2.- NULIDAD DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN POR VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD, SEGURIDAD JURÍDICA, INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD PROTEGIDOS CONSTITUCIONALMENTE.

3.-NULIDAD DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN POR FALTA DE MOTIVACIÓN EN LA ELIMINACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES APLICADOS POR LA SOCIEDAD A LA RESERVA DE INVERSIONES DE CANARIAS.

4.-NULIDAD DEL ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, POR NO CUMPLIR LOS REQUISITOS ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO, INDEFENSIÓN Y POR NO APRECIARSE NI PROBARSE DOLO NI CULPA EN LA CONDUCTA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.

### Tercero.

La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a la misma e interesando de este Sala, dicte por la que se desestime el recurso por aparecer el acto impugnado conforme a Derecho.

### Cuarto.

Por Auto de 14 de diciembre de 2022 se acordó recibir el recurso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones. Se admitió la testifical propuesta por la actora, que fue practicada en fecha 10/05/2023 con el resultado que obra en la certificación emitida por la Letrada de la Administración de Justicia de este Tribunal.

Por Diligencia de Ordenación de 11/05/2023 se confirió a las partes un plazo de diez días para la presentación de sus conclusiones.

### Quinto.

Presentados los escritos de conclusiones ambas partes en los términos que obran en autos, por resolución de 12/06/2023 se declaró concluso el pleito. Por Providencia de 16/06/2023 se señaló día para la votación y fallo, teniendo lugar la reunión del Tribunal, habiéndose observado las formalidades legales en el curso del proceso, dándose el siguiente resultado y siendo ponente por reparto de la Sala, tras haber cesado el anterior ponente, el Ilmo. Sr. Magistrado don John F. Pedraza González que expresa el parecer de la misma.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

## **Primero.** *Planteamiento de las partes.*

El objeto del presente proceso viene constituido por la pretensión anulatoria deducida por la representación procesal de D. Jose Manuel, frente a la Resolución adoptada por el Tribunal Económico Administrativo de Canarias de fecha 29 de octubre de 2021.

La resolución impugnada resuelve en los siguientes términos; "DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados".

El recurrente funda la impugnación de la resolución recurrida en los siguientes fundamentos;

**SOBRE LA PUESTA A DISPOSICIÓN DEL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO Y SU CONTENIDO DESORDENADO, Y CON AUSENCIA DE ARCHIVOS RELEVANTES PARA LAS AFIRMACIONES DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN y ACUERDO SANCIONADOR, LO QUE LO VICIA DE NULIDAD Y CAUSA INDEFENSIÓN AL ADMINISTRADO.**

**NULIDAD DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN EN BASE A SIMULACIÓN POR CARECER DE PRUEBAS E INDICIOS QUE ACREDITEN OCULTACIÓN Y ENGAÑO EN LA PERSONA DE MI REPRESENTADO.**

**NULIDAD DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN POR VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD, SEGURIDAD JURÍDICA E INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD, PROTEGIDOS CONSTITUCIONALMENTE.**

**NULIDAD DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN POR FALTA DE MOTIVACIÓN EN LA ELIMINACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES APLICADOS POR LA SOCIEDAD A LA RESERVA DE INVERSIONES DE CANARIAS (RIC).**

**NULIDAD DEL ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, POR NO CUMPLIR LOS REQUISITOS ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO, INDEFENSIÓN Y AUSENCIA DE PRUEBAS QUE ACREDITEN DOLO, CULPA EN EL COMPORTAMIENTO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.**

a.-El expediente sancionador está viciado de nulidad:

b.- La sanción es improcedente.- Ausencia de dolo en la actuación del obligado tributario

c.- La sanción es anulable porque no se ha respetado el principio constitucional de la presunción de inocencia.

La contestación formulada por la Administración se concreta en los siguientes términos;

1. Con objeto de evitar reiteraciones innecesarias, se dan por reproducidos, en sus acertados términos, los fundamentos de la resolución impugnada, que por si solos son suficientes para desvirtuar la pretensión ejercida de contrario. Del mismo modo se da por reproducidas las resoluciones de la AEAT que constituyen el acto originario impugnado.

2. La Inspección, amparándose en una serie de pruebas e indicios, sostiene que durante los períodos objeto de comprobación, esto es, 2015 y 2016, DIRECCION001 es un mero ente creado al efecto para minorar la carga fiscal de su administrador y socio único, D. Jose Manuel, no apreciándose motivación económica u otra fuera del ámbito fiscal que anime la societización de los servicios que se venían prestando exclusivamente como persona física. Concluye imputando el resultado de la actividad económica desplegada a la persona física, estando ante la mera la interposición de la entidad DIRECCION001. La ocultación radica en que los servicios que se declaran prestar por DIRECCION001 se prestan realmente por D. Jose Manuel y la carencia de causa consiste en la absoluta y probada falta de necesidad de la constitución de la sociedad profesional para la prestación de los servicios que antes declaraba prestar como persona física y ahora articula por medio de la sociedad instrumental. Cabe, pues, declarar la simulación en su grado de relativa al apreciar una divergencia entre lo manifestado, prestación de servicios material de la persona física profesional a su sociedad y de ésta al proveedor sanitario, y lo realizado, prestación de servicios material por la persona física al proveedor sanitario empleando por medio una figura interpuesta con el único ánimo de mantener la elusión fiscal, que conlleva una manifiesta ocultación de la realidad que por su propia naturaleza ha de ser intencionada.

3. La regularización practicada al actor consiste en la imputación de las operaciones realizadas al verdadero titular de los derechos económicos que derivan de las mismas; la eliminación de los gastos fiscalmente no deducibles para el cálculo del rendimiento neto de la actividad profesional del obligado tributario, la traslación en lo legalmente admisible, de los beneficios fiscales a que se acogió la sociedad, y la inclusión de ciertas rentas no declaradas.

4. Paralelamente se regulariza la situación de DIRECCION001, lo que es objeto del PO 4/2022 misma Sala y sección.

5. Tanto el TEAR como la AEAT (véase informe de disconformidad) analizan detenidamente las cuestiones que plantea el actor, que ya han sido tratadas exhaustivamente, remitiéndonos a la mismas, para evitar reiteraciones innecesarias.

## **Segundo.** *Expediente administrativo.*

La primera cuestión que plantea el recurrente se centra en la conformidad del expediente administrativo. Sobre este extremo expone como causa de impugnación; "Se ha hecho diligentemente lo necesario para acceder al expediente completo, acceso que no se produce sino después de diversos intentos y ya agotaba la vía administrativa. Se entrega al amparo de este procedimiento y para deducir demanda, pero requerida la Administración hasta en tres ocasiones. Lo entrega siempre de forma desordenada y omitiendo documentos que son parte fundamental de las presunciones emitidas, reiteramos documentos SEIS, SIETE, NUEVE y DIEZ de esta demanda, ausentes en el expediente.

Estas omisiones del expediente lo vician de NULIDAD y causa a esta parte una gran indefensión, habiéndose incumplido entre otros, por la administración actuante lo dispuesto en el artículo 53.1.a) LAPCAP y artículo 48 LAPCAP más cuando él mismo asevera circunstancias, que chocan de pleno con la documentación aportada antes de finalizar la inspección según acta firmada el día 9 de octubre de 2020 y correlativa resolución de acuerdo sancionador de fecha 10 de marzo de 2021".

En cuanto a los defectos que cita la recurrente respecto del expediente administrativo, esta Sala se ha pronunciado sobre los requisitos que derivan de la legislación actual, artículo 70 de la ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Así en su Sentencia dictada en los autos PO 164/2019, N.º 173/2020 de 30 de abril, al pronunciarse en los siguientes términos;

"La aportación del expediente en el procedimiento administrativo resulta trascendente en cuanto incorpora los antecedentes esenciales del acto impugnado. La ley del 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se refiere al expediente administrativo y los documentos que deben integrarlo en su artículo 70.1:

#### ? Artículo 70 Expediente Administrativo

1. Se entiende por expediente administrativo el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla.?

El vicio alegado por la actora no ha de tener acogida. De los términos del recurso no se extrae defecto alguno invalidante de la actuación administrativa. Tal y como recoge la resolución impugnada; "Dicho lo anterior, en el expediente analizado se constata la identificación adecuada de la documentación incorporada al expediente, que sigue un orden lógico y temporal, que agrupa en forma de distintos niveles para identificar los documentos que forman parte de cada una de las fases del procedimiento y que expresa de forma resumida la información pertinente para cada nivel de descripción con una referencia inequívoca al contenido de cada archivo. En definitiva, este Tribunal considera adecuado e inteligible conforme a lo antedicho el expediente administrativo remitido por la AEAT a este Tribunal y puesto a disposición del reclamante, motivo que conlleva la desestimación de la presente alegación".

Sobre la ausencia en el expediente administrativo de determinadas diligencias, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de marzo de 2012 se pronunció en los siguientes términos;

"La ausencia del expediente de determinados documentos del mismo, por dolo o por negligencia de las autoridades o funcionarios encargados de su tramitación, no puede perjudicar al interesado a la hora de determinar la valoración o trascendencia probatoria que ha de otorgar el órgano jurisdiccional a la documentación inexistente que constituye el soporte y antecedente de la actuación administrativa impugnada.

En este sentido, la sentencia de este Tribunal de 14 de marzo de 1997 penaliza a la Administración por los documentos extraviados, afirmando que "extraviado el expediente administrativo por la propia Administración,7 como consecuencia sin duda de un actuar negligente, no pueden hacerse recaer sobre el administrado las consecuencias de tal extravío".

No se puede ratificar lo que no ha existido en el mundo del Derecho, que es precisamente lo que la Administración recurrente pretende al tratar de advenir la supuesta existencia de dos Diligencias inexistentes por la simple mención de las mismas en un acta posterior. Los documentos públicos no pueden hacer prueba plena o dar validez a hechos o actos que debían estar cumplidamente documentados, por igual medio de documento público, en el expediente, sin que se haya realizado ni propuesto, en forma alguna, la realización del cotejo a que alude el artículo 320 de la Ley de Enjuiciamiento Civil" .

El defecto concreto en el que centra la recurrente su disconformidad con la confección del expediente, la ausencia de documentos relevantes para determinar los hechos en los que se basa la resolución adoptada por la Administración, más que un incumplimiento del mandato del artículo 70 de la LPACAP, es una cuestión de carga de prueba y que será analizada con las demás cuestiones planteadas en el fondo del asunto. A diferencia del supuesto analizado por la Sala Tercera en la Sentencia transcrita, en este caso, la queja del recurrente se funda, más que en

la ausencia o el extravío de documentos relevantes, en su valoración o en la conclusión a la que llega la Administración pese al contenido del documento que cuestiona.

Obra en el expediente administrativo, en el elemento PUESTA DE MANIFIESTO AL RECLAMANTE 2021 03 25, resolución de 25/03/2021, por la que se resuelve; "De conformidad con lo dispuesto en el Art. 236 de la Ley 58/2003 General Tributaria, se ha acordado poner de manifiesto, por término de UN MES, el expediente, a fin de que dentro del plazo citado pueda examinar el mismo en la Sede de este Tribunal y presentar el escrito de alegaciones con aportación de las pruebas y documentos que estime convenientes".

Que dicha resolución fue notificada al recurrente en el domicilio sito en DIRECCION000, t.m., Tacoronte, CP 38358 Santa Cruz de Tenerife. Que dicho documento fue notificado en fecha 05/04/2021 en la persona de Rosaura con DNI NUM000.

A la vista del contenido del expediente administrativo, esta Sala no aprecia la existencia de vicio invalidante de la actuación administrativa, merecedora de la nulidad pretendida por el recurrente.

**Tercero.** *Nulidad del acuerdo de liquidación en base a simulación por carecer de pruebas e indicios que acrediten ocultación y engaño en la persona de mi representado.*

La principal causa de impugnación planteada por el recurrente se centra en la nulidad de la liquidación, basándose en la falta de pruebas por parte de la Administración para proceder a la liquidación que inicialmente fue impugnada.

La resolución impugnada aborda esta cuestión en primer lugar. Responde a la falta de prueba instada por la actora las siguientes consideraciones; "La Inspección establece los siguientes elementos fácticos comprobados que componen los indicios que sirven de base a la declaración de simulación, y que se desarrollan en el acuerdo de liquidación en las páginas 10 y siguientes, a las cuales nos remitidos para evitar reiteraciones innecesarias:

"1º. Control total, absoluto y exclusivo de la sociedad DIRECCION001 por parte del obligado tributario.

2º. Localización física común de ambos sujetos.

3º. Encauzamiento de la facturación de los servicios médicos profesionales del obligado tributario hacia la sociedad DIRECCION001.

4º. Ausencia de medios materiales y humanos distintos del profesional persona física capaces de generar flujos de renta y valor añadido al servicio.

5º. Inexistencia de contratos formalizados entre DIRECCION001 y los centros médicos proveedores del servicio hasta la fecha de inicio del procedimiento de inspección.

6º. Ausencia de método retributivo en función de los servicios prestados por la persona física a la sociedad.

7º. Exclusividad en la prestación de servicios profesionales de la persona física a su sociedad.

8º. Corriente monetaria entre la persona física y la sociedad discordante con la facturación por los servicios profesionales.

9º. Publicidad directa de los servicios del profesional y no de la sociedad.

10º. Aplicación de incentivos fiscales en sede de DIRECCION001 que amortiguan sensiblemente la deuda tributaria.

11º. Situación estructural."

Después de transcribir la jurisprudencia en la que se basa la actuación tributaria impugnada, recoge las siguientes conclusiones; "El interesado, en sus alegaciones discute uno a uno los indicios utilizados por la Inspección para su declaración de simulación, indicando, en síntesis, que no tienen entidad significativa ni naturaleza acusatoria para determinar que ha existido ocultación y engaño a la Hacienda Pública, indicando a continuación los motivos, además de los fiscales, que llevaron a prestar los servicios a través del régimen jurídico de sociedad unipersonal.

Pues bien, para este Tribunal, y como indica el Tribunal Supremo, para un expediente como el que nos ocupa, se debe proceder a un examen del caso concreto, donde esta Sala coincide con la Inspección en que la constitución de la sociedad profesional para la prestación de servicios que antes declaraba como persona física y ahora se articula como sociedad instrumental, es un claro caso de simulación relativa conforme a los indicios aportados en la instrucción del procedimiento de inspección globalmente considerados, los cuales se incluyen en el acta y en el acuerdo de liquidación, con la excepción del relativo a la aplicación de incentivos fiscales como la RIC y la DIC, en sede de DIRECCION001, ya que como dice el reclamante, en sede de la persona física, también se podrían haberse aplicado. Para este Tribunal, el interesado no ha justificado que la constitución de esta sociedad, en el asunto sometido a la revisión de esta Sala, se haya llevado a cabo por alguno de los motivos indicados en sus alegaciones, además de los fiscales, realizándose por el reclamante una mera enumeración genérica de motivos por los que crear una sociedad profesional médica que no se justifican en este caso concreto".

Consta en el expediente administrativo, identificado con el n.º NUM001, integrada en el elemento n.º 169 de la subcarpeta identificada como "Vista trámite de audiencia IRPF 2015/2016" el acta de fecha 10 de junio de 2020,

Acta: NUM002 firmada por Ismael, Jefe de Equipo de Inspección y por Jacobo, Técnico de Hacienda. En dicha acta se recoge la propuesta de liquidación de la deuda a ingresar por importe de 60.052,87 euros.

El contenido de la referida acta fue incorporado a la liquidación impugnada ante el TEARC de fecha 09/10/2020, que resuelve sobre la liquidación de la deuda relativa a los dos ejercicios objeto de comprobación por un importe global de 60.594,10 euros.

Entre los datos tomados en consideración por la Administración Tributaria para llevar a cabo la liquidación que se impugna se integran dentro del apartado como "DATOS RELEVANTES" los siguientes;

"3.3 Relación y vinculación con la entidad DIRECCION001; NIF: NUM004. Datos identificativos y económicos.

Mediante escritura pública de constitución de sociedad limitada profesional de fecha 28/07/2014 con el número de protocolo 797 del notario D. Pilar García Hernández (véase documento nº 106 "3 PUNTO 1 ESCRITURA CONSTITUCION 28 07 2014" en el expediente electrónico) se constituye la sociedad DIRECCION001 con un capital social de 5.000,00 euros integrado por cincuenta participaciones de 100,00 euros de valor nominal cada una.

El objeto social de la entidad obligada tributaria es "La actividad propia de los profesionales de la medicina, con código CNAE 8622" (véase documento nº 84 "Infor.Merc. DIRECCION001" en el expediente electrónico).

Su ACTIVIDAD (principal) clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 942.9 es OTROS SERV, SANITARIOS. No declara local afecto a la actividad en los ejercicios 2015 y 2016.

El domicilio social y fiscal de la mercantil es DIRECCION000, Tacoronte, S.C. de Tenerife.

3.3.ii.- Relación y vinculación con el obligado tributario D. Jose Manuel.

La administración, dirección y propiedad recae en el obligado tributario, al ostentar el cargo de administrador único por tiempo indefinido y la condición de socio partícipe único.

El obligado tributario es el único autorizado a la cuenta bancaria titularidad de la mercantil (véase documento nº 101 "Titularidad y autorizados cuentas bancarias (modelo 196)" en el expediente electrónico).

3.3.iii.- Infraestructura empresarial: medios materiales y humanos disponibles.

Conforme a las propias autoliquidaciones presentadas como a la documentación que forma parte del expediente administrativo del procedimiento de inspección instruido paralelamente con la sociedad en cuestión, dispondría de los siguientes medios materiales y humanos para, en su caso, desarrollar su objeto social consistente en la actividad profesional de medicina:

» El utillaje es instrumental médico que su mayor parte, por importe de 15.000,00 euros, fue adquirido al propio D. Jose Manuel tal y como documenta la factura NUM003 (véanse páginas 6 y 7 del documento nº 124 "21 PUNTO 9 DOCUMENTACION DIC PDF" en el expediente electrónico).

» El mobiliario, según los soportes documentales, es de oficina (véanse páginas 1,2,4 y 9 del documento nº 124 "21 PUNTO 9 DOCUMENTACION DIC PDF" en el expediente electrónico). Sin embargo, la entidad no desarrolla su actividad en los ejercicios 2015 y 2016 en un local afecto ni en propiedad ni en régimen de arrendamiento o cesión.

» Los equipos para procesos de información son un teléfono móvil y un ordenador (véanse páginas 3 y 8 del documento nº 124 "21 PUNTO 9 DOCUMENTACION DIC PDF" en el expediente electrónico).

» Los elementos de transporte son sendos vehículos, uno marca MINI COOPER S y otro BMW 435i M-Sport (véanse páginas 5 y 10 del documento nº 124 "21 PUNTO 9 DOCUMENTACION DIC PDF" en el expediente electrónico). Como explicación de la utilización de los medios materiales e intervención de los medios humanos en el desarrollo del ciclo de la actividad profesional de DIRECCION001, la sociedad aportó un escrito donde se manifiesta lo que sigue (véase documento nº 131 "ATENCION 2 DILIGENCIA DIRECCION001" en el expediente electrónico):

<<El utillaje es imprescindible para la atención a los pacientes y se transporta a los centros médicos, junto con el equipo informático, según necesidades. El mobiliario, a la espera de la apertura de la consulta, ha sufrido la depreciación habitual en este tipo de inmovilizado. En cuanto al vehículo, la sociedad trabaja, entre otras, con clínicas situadas en el sur de la isla, con desplazamientos a más de 90 kilómetros (en ocasiones más de una hora y media por las condiciones particulares de las carreteras)>>.

3.3.iv.- Motivos para la constitución de DIRECCION001.

En el escrito mencionado anteriormente (véase documento nº 131 "ATENCION 2 DILIGENCIA DIRECCION001" en el expediente electrónico) se concretan los siguientes motivos de la constitución de la sociedad:

<<La idea de constituir una sociedad agrupando varios especialistas que permitiese la diversificación del trabajo surgió con la intención de dar unos servicios de mayor calidad al paciente, cercano y personalizado, y situarnos en una posición competitiva. Al realizar la elección de la forma societaria se tuvo en cuenta que se trata de una actividad profesional, ya que para el desempeño se requiere titulación universitaria oficial e inscripción en el

correspondiente Colegio Profesional, por ello, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, la constitución de la sociedad profesional era claramente obligatoria. Algunos de los socios potenciales fueron retrasando la decisión por lo que se constituyó la sociedad a la espera de la entrada del resto de profesionales>>.

La Inspección profundizó sobre este aspecto en la diligencia nº 2 de fecha 10/01/2020 extendida a la sociedad (véase documento nº 88 en el expediente electrónico) al preguntar sobre la identidad de los socios potenciales referidos, manifestándose lo que sigue:

<<Profesionales de mi ámbito, tales como un neurocirujano, anestesista, urólogo y un cirujano general>>

3.3.v.- Relaciones económico-comerciales declaradas.

De acuerdo con el modelo 347 de declaración informativa de operaciones con terceras personas (véanse los documentos nº 71 y nº 72 y páginas 5 y 6 del documento nº 20 "Modelo 190 Jose Manuel 2013-2016 Y DIRECCION001 2015-2016" en el expediente electrónico), la sociedad dispone de la siguiente cartera de clientes con su consecuente facturación:

- B87324844 IDCQ HOSPITALES Y SANIDAD SL (1) ejercicio 2016: 97.664,90 euros.
- B85154292 QUIRON HOSPITALES SL (1), ejercicio 2015: 128.293,45 euros y ejercicio 2016: 14.067,53 euros.
- B38958401 MOTOBM ALEMANIA SLU (2) ejercicio 2016: 9.000 euros.

NOTA (1): Las entidades IDCQ HOSPITALES Y SANIDAD SL y QUIRON HOSPITALES SL son la misma entidad al mediar una operación de reestructuración empresarial.

NOTA (2): Se trata de una compraventa de un vehículo. Dicha venta figura registrada en el libro diario de la sociedad en su asiento número 36.

3.4. Procedimiento de inspección paralelo a la sociedad DIRECCION001; NIF: NUM004.

En fecha 11/04/2019 se inician actuaciones, respecto a la citada entidad obligada tributaria, en relación con el <<Impuesto sobre Sociedades>>, ejercicios <<2015 a 2016>> y con alcance <<general>>. El procedimiento se ha instruido parejamente al presente incorporando al que nos ocupa la documentación que obra en aquel expediente administrativo (documentos nº 68 a 153 del expediente electrónico).

3.5. Procedimiento de inspección a la sociedad GRUPO DE EXPERTOS NEUROLÓGICOS DE CANARIAS SLU; NIF: B38823985.

De las actuaciones de comprobación e investigación seguidas con la sociedad GRUPO DE EXPERTOS NEUROLÓGICOS DE CANARIAS SLU, se ha obtenido un archivo informático con el nombre "VISITA NUM005 CORRECTO" incorporado el expediente administrativo de dicha mercantil. Dicho archivo se ha tratado para extraer aquella información directamente relacionada con el obligado tributario. Se incorporó a la diligencia nº 3 de fecha 10/06/2020 un cuadro obtenido de aquel archivo informático donde se relaciona fecha, nombre del paciente, concepto y precio respecto de pacientes tratados por el obligado tributario desde el centro médico «GEN CANARIAS», cuyos resultados agregados son los que siguen:

2015: 0,00 euros

2016: 1.960,00 euros

Del total de los ingresos procedentes de la facturación final a los pacientes por los servicios de neurocirugía, al centro médico «GEN CANARIAS» le correspondía un 30% y el 70% restante a D. Jose Manuel. Por ello, le corresponderían como ingresos por la prestación de servicios profesionales desde el citado centro de salud en el año 2016 un importe de 1.372,00 euros. En el curso de las actuaciones, en diligencia nº 2 de fecha 10/01/2020, se manifiesta que los servicios en cuestión se prestan por medio de la sociedad DIRECCION001."

El acta recoge la valoración jurídica de la conclusión a la que llega respecto de la actuación simulada que imputan al recurrente. Así, bajo el epígrafe "(I) Declaración de simulación relativa e (II) imputación de las operaciones realizadas al verdadero titular de los derechos económicos que derivan de las mismas", integran la siguiente fundamentación:

"Ha de remarcarse, en primer término, que en nuestro ordenamiento jurídico no existe óbice al ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades. Así, la Exposición de Motivos de la LSP establece que las actividades profesionales han ido evolucionando, pasando de una actuación aislada del profesional a una labor de equipo, con varios profesionales, debido a la creciente complejidad de estas actividades y en las ventajas que derivan de la especialización y división del trabajo. Ahora bien, tal y como establece la propia Exposición de Motivos,

las sociedades profesionales tienen que desempeñar realmente actividades profesionales, excluyéndose, por ejemplo, las «sociedades de medios» o «sociedades de intermediación».

Visto que, apriorísticamente, no hay ningún inconveniente, no significa per se que sea válido conforme a Derecho todo negocio jurídico celebrado al amparo de la LSP ya que nos podemos encontrar con operaciones artificiosas que bajo una apariencia de licitud escondan otras realidades distintas, traduciéndose en una menor tributación. Como decimos, el hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar sus servicios, de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal -principalmente mediante la elusión de la práctica de retenciones y la aplicación del tipo del Impuesto sobre Sociedades en lugar del IRPF mediante la utilización de la sociedad a través de las cuales, supuestamente, se realiza la actividad. De ahí que una las primeras cuestiones que surgen cuando hablamos de sociedades profesionales interpuestas, es la de si nos encontramos ante un negocio jurídico lícito por tratarse de economía de opción o ilícito al considerarse conflicto en la aplicación de la norma o simulación.

Resumidamente, y anticipando el resultado de nuestras actuaciones inspectoras, en el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada. En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la respuesta a ofrecer por la Administración tributaria consiste en la regularización acudiendo a la figura de la simulación definida en el artículo 16 de la LGT".

Tras la exposición de los criterios jurídicos tomados en consideración, el acta, tal y como analiza la resolución recurrida, integra los siguientes elementos fácticos en los que posteriormente hace descansar su análisis respecto de la utilización de la entidad como elemento del que se sirve el recurrente para llevara acabo la simulación.

El acta se pronuncia en los siguientes términos;

"Pasemos, por tanto, a la fijación de los elementos fácticos comprobados mediante las actuaciones de comprobación e investigación que componen el acervo indiciario que servirá para la posterior declaración de simulación:

1º. Control total, absoluto y exclusivo de la sociedad DIRECCION001 por parte del obligado tributario.

Como ha quedado expuesto ut supra la administración, dirección, propiedad y control económico de la sociedad reside en D. Jose Manuel al ser el administrador y socio único y la persona física única autorizada a la cuenta bancaria de la sociedad.

2º. Localización física común de ambos sujetos.

En los ejercicios 2015 a 2016 el domicilio social y fiscal de DIRECCION001 y el propio domicilio habitual declarado en las autoliquidaciones del IRPF referente a dichos ejercicios presentadas por D. Jose Manuel coinciden en la vivienda sita en la DIRECCION000, Tacoronte, S.C. de Tenerife, con número de referencia catastral NUM006. Recuérdese, también, que la entidad no declara local afecto a su actividad económica en los ejercicios objeto de comprobación.

3º. Encauzamiento de la facturación de los servicios médicos profesionales del obligado tributario hacia la sociedad DIRECCION001. De la evolución de los datos declarados puede observarse, sin mayor esfuerzo, como los servicios antes facturados directamente por la persona física pasan, tras la constitución de la entidad a mediados del 2014, a facturarse por medio de la sociedad: integra cuadro, parte superior folio 13 acta.

De hecho, el propio obligado tributario reconoce la identidad en la cartera de clientes. Así, desde la constitución de la sociedad DIRECCION001 los clientes son los mismos que antes con la única añadidura, a finales de 2016, del centro médico «GEN CANARIAS» (véase diligencia nº 2 de fecha 10/01/2020 en el expediente electrónico).

4º. Ausencia de medios materiales y humanos distintos del profesional persona física capaces de generar flujos de renta y valor añadido al servicio.

La sociedad DIRECCION001 no cuenta con elementos materiales y humanos que añadan ningún valor al servicio que, en definitiva, es prestado por el profesional obligado tributario. No cuenta con local afecto, inmovilizado de relevancia, personal administrativo, ni otros profesionales del ámbito sanitario que puedan generar sinergias al concentrar su actividad en la sociedad en cuestión. La inferencia lógica es que el profesional persona física se vale de las propias instalaciones y del equipo humano del centro sanitario (v.g. Quirón) donde presta el servicio al paciente final. Todos los servicios médicos facturados por DIRECCION001 corresponden necesariamente a servicios materialmente prestados por D. Jose Manuel en y para, salvo importes residuales, grupo hospitalario QUIRON.

Relevante también resulta el hecho de no existir diferencia entre el servicio médico que presta el profesional persona física a la sociedad y el que presta ésta al proveedor sanitario provocando una manifiesta y admitida redundancia en la prestación del servicio. En palabras del propio obligado tributario (véase diligencia nº 2 de fecha

10/01/2020 en el expediente electrónico): "No hay diferencia entre ambos servicios. Para el paciente final no hay diferencia, no obstante, para el cliente (proveedor sanitario) dispone de mayores facilidades administrativas y comerciales tales como una simplicidad en la facturación".

En consecuencia, se verifica que la prestación personal e intelectual del servicio médico de neurocirugía se lleva a cabo por D. Jose Manuel utilizando, para ello, los medios e infraestructura del proveedor sanitario (no de su sociedad vinculada) resultando una diferencia en la facturación carente de sentido desde la lógica empresarial. No se comprende desde el punto de vista de la rentabilidad empresarial y ahorro de costes que, siendo el mismo servicio sin valor añadido, los proveedores sanitarios paguen las diferencias antes expuestas.

5º. Inexistencia de contratos formalizados entre DIRECCION001 y los centros médicos proveedores del servicio hasta la fecha de inicio del procedimiento de inspección.

En el curso de las actuaciones seguidas con DIRECCION001 a la solicitud de los contratos formalizados que tengan efectos en el período objeto de comprobación (2015 a 2016) y directamente relacionados con el objeto social se presentó la siguiente documentación:

-Contrato privado de arrendamiento de servicios libres profesionales fechado a 07/11/2012 entre USP HOSPITALES DE CANARIAS SLU y Jose Manuel (en adelante lo denominaremos Contrato N° 1).

-Contrato privado de arrendamiento de servicios libres profesionales fechado a 16/11/2012 entre USP HOSPITAL ATLANTICO TENERIFE SLU y Jose Manuel (en adelante lo denominaremos Contrato N° 2).

-Novaciones subjetivas no extintivas y anexos parcialmente modificativos fechados a 27/05/2019 al contrato de prestación de servicios libres profesionales formalizados anteriormente (Contrato N° 1 y N° 2). En dichos documentos de novación se acuerda "La cesión de la posición contractual completa llevada a cabo por el Médico a favor de la Sociedad Médica con efectos de 1 de agosto de 2014 (.) en virtud de la cual la Sociedad Médica se subrogó, a partir de esa fecha, en la totalidad de las obligaciones y derechos le correspondían al Médico en virtud del Contrato y por tanto, en sustitución completa de ese Médico".

Este aspecto resulta especialmente significativo puesto que los contratos sobre los que se basan las relaciones contractuales entre DIRECCION001 y las sociedades destinatarias de sus servicios (es decir, los proveedores sanitarios) no se formalizan sino hasta un mes después del inicio del presente procedimiento inspección poniendo de manifiesto la ausencia de soporte contractual en los ejercicios objeto de comprobación.

6º. Ausencia de método retributivo en función de los servicios prestados por la persona física a la sociedad. Esta circunstancia es reconocida, también, expresamente en diligencia de constancia de hechos al manifestar que "la facturación del profesional persona física a su sociedad va en función del cumplimiento a la obligación que marca la Ley de Sociedades Profesionales del 75%, repartiéndose mensualmente y regularizándose trimestralmente" (véase diligencia nº 2 de fecha 10/01/2020 en el expediente electrónico).

Este Equipo de Inspección considera que la referencia del 75% lo es a la salvaguarda contenida en el artículo 18.6 a) de la LIS en cuanto a la valoración de operaciones vinculadas:

<<A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad>>.

Esto es, la facturación de los servicios de la persona física no obedece a retribuir con arreglo a la realidad material de los servicios prestados sino a acomodar el importe de la facturación al cumplimiento formal de la normativa de operaciones vinculadas.

7º. Exclusividad en la prestación de servicios profesionales de la persona física a su sociedad.

En los ejercicios objeto de comprobación, salvo un importe residual de 25,90 euros, la totalidad de los emolumentos de D. Jose Manuel por su actividad profesional médica proceden de su único cliente, DIRECCION001.

NOTA: Al margen de las rentas derivadas de la relación laboral que declare como rendimiento del trabajo.

8º. Corriente monetaria entre la persona física y la sociedad discordante con la facturación por los servicios profesionales.

Los importes facturados por la persona física a su sociedad profesional no tienen asociada una corriente monetaria semejante en el sentido de importe y momento. Si bien es cierto que, aparentemente, los servicios sí son pagados, en su mayor parte, por la sociedad a la persona física, los pagos no responderían a lo habitual en una relación entre prestador y receptor de un servicio.

Se ha analizado la facturación emitida por la persona física, su correspondencia como gasto contabilizado en la sociedad, los pagos contabilizados por la sociedad y su realidad como salida de la cuenta bancaria de la entidad y entrada en la cuenta bancaria de la persona física. El resultado es el que sigue: » Ejercicio 2015

Las seis primeras facturas no se pagan hasta mediados de julio y, posteriormente, se emplea la cuenta 551000 Jose Manuel para saldar el pago pendiente por los servicios recibidos. Observando los recursos económicos

de la sociedad (cuenta bancaria principalmente), dicho proceder no obedece a una situación transitoria de iliquidez que le obligara a diferir el pago, sino a otras causas como pudieran ser las propias necesidades del socio y administrador único, D. Jose Manuel quien emplearía la sociedad como mero centro de cobros. La cuenta 551, como bien se define en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, se configura como una cuenta de auxilio financiero para / de la sociedad recogiendo los movimientos de la cuenta como sigue: <<Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la empresa y se abonarán por las recepciones a favor de la empresa, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57>>, no guardando, de acuerdo con esta descripción, lógica contable los registros anteriores en la cuenta 551.

Existe, por lo tanto, una evidente distorsión entre los servicios facturados y su retribución, resultando en un ejercicio un exceso de retribución sobre lo facturado y al ejercicio siguiente un déficit, lo que apuntala la deducción antes expuesta: los pagos de la sociedad a la persona física no se enmarcan dentro de una relación económico comercial. La divergencia entre la corriente monetaria y los servicios facturados es incuestionable..

9º. Publicidad directa de los servicios del profesional y no de la sociedad.

En la página web de los centros Hospital Quirón salud Costa Adeje (véase documento nº 17 "CAPTURACIÓN I Web cuadro médico QUIRÓN" en el expediente electrónico) y de Gen Canarias véase documento nº 18 "CAPTURACIÓN II Web cuadro médico GEN CANARIAS" en el expediente electrónico) figura el obligado tributario, D. Jose Manuel, dentro del cuadro médico. No se publicita, por tanto, la entidad DIRECCION001 en el mercado sanitario.

10º. Aplicación de incentivos fiscales en sede de DIRECCION001 que amortiguan sensiblemente la deuda tributaria.

La sociedad, gracias a la aplicación de los incentivos fiscales de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) y la Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), reduce la factura fiscal a un importe nimio en relación a las cantidades facturadas (véanse los documentos nº 69 y 70 en el expediente electrónico):

11º. Situación estructural.

En los ejercicios siguientes, 2017 y 2018, puede verificarse, de las declaraciones informativas 347 de operaciones con terceras personas y 190 resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF presentados por la sociedad (véanse los documentos nº 73 y 74 y nº 77 y 78 en el expediente electrónico), como la entidad sigue disponiendo del obligado tributario como único recurso humano, sin personal asalariado y como cliente al grupo hospitalario Quirón. Todo indica, por tanto, que la falta de medios y la identidad en la cartera de clientes no obedece a una situación transitoria debida, por ejemplo, a la constitución y puesta en marcha de la sociedad, sino al diseño intencionado de una estructura de negocio que se mantiene que en el tiempo.

Expuesta la base indiciaria, conviene, seguidamente, realizar un breve análisis económico financiero de la estructura diseñada para la facturación de los servicios médicos profesionales. Pues bien, desde una perspectiva puramente económica y en una valoración conjunta del elemento indiciario se aprecia una falta de racionalidad económica de la estructura comercial consistente en la societización de los servicios profesionales. Como decimos, no se divisan razones económicas o financieras en la configuración del negocio analizada:

(i) Inexistencia de especialización. Dado que la sociedad constituye -salvo importes residuales- el único cliente del socio profesional, hace descartar que la fórmula societaria se haya empleado para una posible diversificación del negocio.

(ii) No concurrencia de economías de escala en la prestación del servicio. Queda acreditado que DIRECCION001 recibe servicios profesionales de medicina únicamente de D. Jose Manuel. Por tanto, es el único profesional que presta sus servicios a través de la sociedad, no visualizándose un incentivo por la vía del coste. Desde su constitución hasta la actualidad, la propiedad del capital reside en el socio único obligado tributario no respondiendo, en consecuencia, a la intención de conformar una estructura flexible que permitiera la entrada y salida de socios profesionales.

(iii) La calidad del servicio se mantiene invariable. Dadas las características especiales del servicio, su calidad vendrá determinada por la propia capacidad intelectual del socio profesional. Existiendo un único socio profesional en el seno de la sociedad, el grueso de la calidad del servicio dependerá de las capacidades del profesional persona física con práctica independencia de su proporción vía sociedad. Dadas las características (único socio profesional), la prestación de servicios de medicina no precisaría disponer de grandes medios materiales o humanos, hasta el punto de que tales servicios podrían prestarse únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza, D. Jose Manuel. Como ya dijimos, la prestación material del servicio corre por cuenta del único socio profesional. En consecuencia, la prestación del servicio a través de la sociedad no supondrá, en principio, una mayor calidad del servicio al depender directamente del único profesional integrante de la sociedad. Es más, como bien admitió el propio obligado persona física, el servicio se mantiene invariable intervenga o no la sociedad.

En fin, estamos ante un servicio que el socio profesional presta a través de su sociedad pero que, en principio, podría prestar directamente de igual manera. Ello conlleva, en nuestra opinión, a que la sociedad queda

reducida a un simple medio de facturación y cobro de los servicios realmente prestados por el obligado tributario quien, en definitiva, utiliza para el desempeño de su actividad profesional las propias instalaciones y los medios humanos de la organización proveedora del servicio de salud al paciente (v.g. Grupo hospitalario Quirón).

Este Equipo de Inspección no cuestiona, en modo alguno, el ejercicio de la actividad profesional a través de una sociedad que se constituye como forma colectiva para el ejercicio profesional de la medicina sino su probada instrumentalización para el ahorro tributario sin fin ni razón económica adicional. Esto es, DIRECCION001 es un mero ente creado al efecto para minorar la carga fiscal de su administrador y socio único, D. Jose Manuel, no apreciándose motivación económica u otra fuera del ámbito fiscal que anime la societización de los servicios que se venían prestando exclusivamente como persona física.

La operación realizada es real (la prestación de cada uno de los servicios) pero no las partes que intervienen en la misma: D. Jose Manuel ? DIRECCION001 ? Proveedor sanitario. Evidentemente, estamos ante la interposición de la entidad DIRECCION001 en la prestación de un servicio".

Para dar respuesta a las cuestiones que se plantean por las partes, es necesario traer a colación la Sentencia de la Sala Tercera de 17/12/2020, REC: 5977/2018 Roj: STS4307/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4307 en su FD Tercero, analizó un supuesto similar al que hoy nos ocupa en los siguientes términos;

"Esta Sala se ha pronunciado ya en un asunto similar en la sentencia número 1802/2019, recaída en el recurso de casación núm. 6108/2017 , donde se decía en sus fundamentos jurídicos lo siguiente:

"PRIMERO.- Delimitación del objeto del recurso.

De las distintas cuestiones que fueron objeto del recurso contencioso-administrativo, la única por la que se prepara e interpone el recurso es la consideración por parte de la Administración Tributaria, luego confirmada por la sentencia recurrida de que la utilización de Sociedades profesionales por los socios de la Sociedad Profesional recurrente " Ramón y Cajal Abogados, S.L" tenía un objetivo meramente de ahorro fiscal y no un motivo económico válido , y en consecuencia nos encontrábamos ante una simulación, al carecer de causa válida en derecho distinta de la elusión fiscal.

Que para los socios profesionales al facturar a través de sociedades profesionales a la Sociedad recurrente puede suponer un ahorro de su carga fiscal es evidente. Como sostiene la Inspección actuaria, si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, por lo que, a sensu contrario , no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales, provocando:

- Un diferimiento en la tributación, en lugar de que el socio tribute de forma inmediata, normalmente al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa de los emolumentos de actividades profesionales, la hace su sociedad al tipo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente, obviamente más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata ( sin perjuicio de la tributación que en el futuro se puede producir, cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio). Existe, pues, un fenómeno de remansamiento de rentas.

- Una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas (splitting). Al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del socio profesional, el futuro reparto de renta a los mismos dividirá la renta total permitiendo a la futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería a la acumulación en la persona del socio que realmente ha realizado la actividad, dada la progresividad del IRPF.

- Una minoración de la tributación enjugando en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias (fincas rústicas) o al desarrollo de otras actividades, como la inmobiliaria.

- Una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales por parte del obligado tributario. Así por ejemplo, la deducción de partidas correspondientes a gastos o inversiones particulares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares, etc.

Como sostiene el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución, de lo que se trata, y así se determina en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa negocial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico- formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario".

Dicha Sentencia da respuesta a la cuestión planteada señalando en su FD Tercero;

"Como sostiene el Abogado del Estado, la simulación es ocultación y carencia de causa y, en el supuesto que nos ocupa , la ocultación consiste en que los servicios los presta una persona física pero los factura una sociedad mercantil, participada al 99,97% por la persona física que, a su vez, es contratada de su sociedad personal.

La carencia de causa es la innecesaria absoluta de que la persona física constituya una sociedad profesional para facturar a la sociedad cliente (prácticamente único) servicios que presta como persona física (en este caso: Don Adolfo), máxime cuando (aspecto probatorio) las investigaciones de la Inspección Tributaria han detectado que los documentos contables de esta sociedad de persona física no recoge ni subcontrataciones ni gastos de gestión de lo que sería una sociedad con empleados o con infraestructura de trabajo, ni siquiera de lo que podría ser (potencialmente e in abstracto) una sociedad profesional que prestara servicios de asesoramiento jurídico tipo free-lance (profesional libre) a diversos Clientes.

Compartimos el criterio de la recurrida en el sentido de que la interpretación de la Sala de instancia, en razón de los hechos que ha considerado probados, es conforme a Derecho y no ha lugar a la anulación de la misma, por lo que el recurso ha de ser desestimado".

#### ANÁLISIS DE LA PRUEBA.

A la vista de los extremos que obran en el expediente administrativo, del análisis de los hitos comprobados por los Inspectores de la Agencia Tributaria, y de los términos de la Doctrina en este FD, procede la desestimación de la causa de impugnación. No cabe acoger el planteamiento y justificación que introduce el actor, pues ante los indicios con los que contó la Administración tributaria, resulta fundada la conclusión a la que llega en la liquidación analizada en este FD. Como se deduce la Sentencia de la Sala Tercera analizada, la simulación es ocultación y carencia de causa. De lo que se trata es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa negocial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario. Frente a dicha deducción llevada a cabo por la Administración Tributaria, el actor se opone justificando la existencia de la sociedad DIRECCION001 se debe a una causa legítima. Expone en su escrito de recurso, y consta en la documental aportada por la actora; que dicha entidad se constituyó por escritura otorgada ante el notario de La Orotava, doña Pilar García Hernández el día 28 de julio de 2014 con el número 797 de protocolo. Su objeto social es la actividad propia de los profesionales de la medicina.

Matiza en cuanto a la justificación de dicha sociedad; "Su objetivo principal es posicionar en el mercado la PINZA DISTRACTORA DINAMOMÉTRICA INTERESPINOSA, creación del Dr Jose Manuel y que le valió el Premio Extraordinario de Doctorado según sesión de la Ull de fecha 11 de marzo de 2016, después de ensayo clínico realizado en las dependencias de la Facultad de Medicina de la Universidad de La Laguna así como en el laboratorio de Biomecánica del Barrow Neurological Institute durante los años 2010-2015".

La parte actora propuso como prueba a los efectos de acreditar los términos de su oposición, la testifical de Constancio. De los términos de dicha testifical, resultan acreditados hitos como la existencia de la mercantil, su objeto, la participación del testigo en su constitución, y finalmente los criterios en cuanto a la cesión por parte del Sr. Constancio como el propio recurrente de la patente a la entidad DIRECCION001 para su explotación y comercialización. No obstante y en cuanto al objeto de la referida entidad, el testigo matizó en la necesidad de dicha figura societaria, para proyectar de forma internacional el producto, " PINZA DISTRACTORA DINAMOMÉTRICA INTERESPINOSA" que se pretendió patentar y posteriormente comercializar. También quedó acreditado el proyecto y actuaciones llevadas a cabo por parte del recurrente a los efectos de materializar el referido proyecto de patente.

No obstante, de las actuaciones practicadas, de los extremos de las declaraciones producidas en el expediente administrativo y del resultado de la prueba practicada en los presentes autos, se ha de ratificar el criterio de la Administración en cuanto a la causa simulada en materia de tributación. No consta ni patentado ni comercializado el proyecto de PINZA DISTRACTORA DINAMOMÉTRICA INTERESPINOSA. La actividad de la entidad DIRECCION001 en los ejercicios 2015 y 2016 se limita a facturar los servicios profesionales que presta el Sr. Jose Manuel. Servicios que, como analiza la Administración Tributaria, anteriormente fueron facturados como persona física en los ejercicios anteriores. Sin perjuicio de contar con una causa legítima, la constitución de la referida sociedad en el año 2014 no ha desplegado actividad empresarial alguna relacionada con la comercialización del artefacto quirúrgico, siendo a través de ella que se facturan los servicios profesionales que presta el recurrente.

La resolución recurrida motiva de forma suficiente la decisión que adopta, en base a los indicios que relaciona la propia Administración Tributaria. Estos indicios no han resultado desvirtuados por el recurrente. Como expone la Inspección, es el análisis global de dichos indicios los que sustentan la decisión de tener por acreditada la simulación relativa en base a lo expuesto en el artículo 16 de la LGT, análisis se acoge de forma íntegra por esta Sala. Es de destacar, dentro de la valoración que lleva a cabo la Administración, para entender justificada la simulación que declara, la falta de vínculo contractual entre la entidad DIRECCION001 y las entidades sanitarias para las que presta sus servicios el recurrente. El objeto del presente recurso se concreta en la actividad que desarrolló el recurrente a través de la entidad DIRECCION001 durante los ejercicios 2015 y 2016. No es controvertido entre las partes, por constar en el propio expediente administrativo las facturas emitidas por la entidad DIRECCION001 a otras entidades como QUIRON HOSPITALES S.L., SERVICIOS MÉDICOS DE ARIDANE S.L., o IDCQ HOSPITALES Y SANIDAD S.L., entre otras durante los ejercicios 2015 y 2016 (Elem. 135 y 137 Exp. Adm). NO obstante, y como analiza la Administración tributaria, el único vínculo contractual que existía a dicha fecha son los contratos de arrendamiento de servicios entre la entidad - Contrato privado de arrendamiento de servicios libres profesionales fechado a 07/11/2012 entre USP HOSPITALES DE CANARIAS SLU y Jose Manuel (La AEAT

denomina Contrato Nº 1), y, entre USP HOSPITAL ATLANTICO TENERIFE SLU y Jose Manuel Contrato Nº 2), ambos suscritos en el año 2012. (Elems. 128-129 Exp. Adm).

Resulta necesario el análisis del anterior hito, pues se trata de las dos entidades para las que durante los años 2015 y 2016, objeto de comprobación, la entidad DIRECCION001 facturó el mayor importe de la actividad desarrollada por el recurrente. Es decir, sin perjuicio del contrato que obra en el elemento 132 del Exp. Adm, suscrito entre la entidad DIRECCION001 y la entidad SERMEVA S.L., en el año 2014, los principales clientes de la entidad DIRECCION001 durante los ejercicios 2015 y 2016 fueron la entidad QUIRÓN HOSPITALES y la entidad IDCQ HOSPITALES Y SANIDAD S.L.LU. Que sin perjuicio del documento de novación contractual suscrito el 27 de mayo de 2019, con efectos desde el 1 de agosto de 2014, refuerza el indicio de falta de cobertura contractual entre las terceras entidades para las que el recurrente y con anterioridad a la constitución de la entidad DIRECCION001 prestaba servicios como persona física profesional de la medicina, siendo estos, contratos de arrendamiento de servicios de 2012 los únicos vínculos existentes entre la actividad desplegada por el profesional de la medicina y las entidades que contrataban y facturaron sus servicios durante los ejercicios 2015 y 2016.

Al análisis anterior se ha de sumar una cuestión de carácter procesal pero que afecta de lleno en la materia analizada, la declaración de actividad simulada por parte de la AEAT de la actividad desplegada por la entidad DIRECCION001 durante los ejercicios 2015 y 2016, que fueron objeto de comprobación en los expedientes seguidos ante la Administración tributaria 38/02075-2020; 38/02295-2020; 38/00807-2021 y 38/02950-2021 impugnados ante el TEAR el cual dictó resolución desestimatoria de fecha 29 de octubre de 2021 resolución firme por no haber sido impugnada.

**Cuarto. Nulidad del acuerdo de liquidación por vulneración de los principios de igualdad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, protegidos constitucionalmente.**

Sobre este punto, expone el recurrente como fundamento de la nulidad que plantea: "La Inspección, en ningún momento ha motivado razonadamente el criterio adoptado de simulación con ocultación y engaño, siendo razonable que pudiera haberse tramitado al menos como operación vinculada, por lo que se vulnera el artículo 35 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que cita: "Serán motivados con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: c.-Los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos"

No se ajusta a derecho la actuación de la Inspección ni lo motiva razonadamente la resolución del TEAR, en tanto en los dos procedimientos traídos a colación en la provincia de Santa Cruz de Tenerife, de acuerdo con sendas SSTJ de Madrid precitadas, se regularizo por la vía de las operaciones vinculadas y no por la simulación. Y ello, aun cuando del relato de los hechos de estas resoluciones podrían haberse esgrimidos otros tantos falsos indicios de la naturaleza y envergadura falaz, tal cual usa la Inspección contra mi representado. Al no constar una debida motivación de los hechos determinantes que han llevado al cambio de criterio, la resolución de acuerdo de liquidación por vulnerar los principios constitucionales reseñados adolece de nulidad de pleno derecho, ex artículo 47.1 a) LPAC que cita: 1. Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

La resolución recurrida se pronuncia sobre este particular en los siguientes términos; "Así pues, procede señalar que tanto el Tribunal Económico Administrativo Central como la Audiencia Nacional, han entendido, tal como hemos expuesto, que no existe prohibición alguna para que la Administración pueda separarse de un acto administrativo anterior, siempre que ello esté debidamente motivado con los hechos y fundamentos de derecho correspondientes, en cuyo caso, la nueva actuación administrativa realizada no incurriría en una violación de la doctrina de los actos propios.

Por ello, se consideró, que el posible error de la Administración tributaria en un procedimiento previo, no le condenaba a tener que ser contumaz en la comisión del error en cuestión, sino que de forma motivada podía corregir y modificar lo que antes no realizó correctamente. Por todo ello, se entiende que, en el presente caso, puede la Administración tributaria, en una comprobación llevada a cabo ahora y respecto de la entidad reclamante, en la que se comprueba la procedencia de separarse, en una correcta aplicación del Derecho, adecuadamente motivada, de su actuación anterior seguida con otros obligados tributarios, más aún, cuando, como se ha indicado anteriormente, el Tribunal Supremo establece, claramente, que para expedientes como el que nos ocupa, se debe proceder, siempre, al análisis individual de cada caso concreto para apreciar la naturaleza del mismo.

De conformidad con la letra del artículo 18 de la Ley de Sociedades, Las operaciones vinculadas son aquellas que se realizan entre personas físicas o jurídicas entre las cuales existe un determinado grado de vinculación entre ellas, ya sea porque pertenecen a un mismo grupo empresarial, comparten administradores, tienen accionistas comunes, o porque existe una relación familiar de primer o segundo grado entre las personas que realizan la operación.

El acta de liquidación recoge, sobre este extremo, las siguientes consideraciones;

"--No resulta aplicable la figura de conflicto en la aplicación de la norma puesto que el expediente no trata de un acto o negocio jurídico realizado al amparo de una determinada normativa que no le resulta aplicable por no

perseguir sus resultados habituales, amén del ahorro fiscal, debiendo exigirse el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios (conflicto en la aplicación de la norma) sino de la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente).

--Tampoco, evidentemente, puede tratarse de una economía de opción puesto que para que sea una realidad amparada por el ordenamiento tributario es necesario que responda a razones económicas válidas y, aquí, a la ficción creada se le une que la utilización societaria tiene como finalidad exclusiva o fundamental la de índole fiscal al provocar"

En este caso, a la vista de lo razonado en el anterior FD, no cabe acoger el criterio que alega el recurrente, pues el fundamento de la actuación se basa en la simulación de la actividad de la sociedad mercantil. Los hechos recogidos en el anterior FD, en base a los cuales se analiza y declara la simulación, no tienen encaje en el concepto de operaciones vinculadas que se regulan en el artículo 18 de la LIS, pues la amplia fundamentación de las actuaciones inspectoras, determinan que los servicios profesionales médicos prestados por el Sr. Jose Manuel y facturados por la entidad mercantil DIRECCION001, carecían de la necesaria cobertura contractual con las terceras entidades que requirieron y arrendaron los servicios profesionales del Sr. Jose Manuel. Los indicios anteriormente analizados conllevan a considerar la existencia de una simulación del artículo 16 de la LGT. Consecuencia de la anterior, es la exclusión del criterio de operación vinculada que se integra en el artículo 18 de la LIS, pues el criterio fundamental para determinar la existencia de una operación vinculada a los efectos de la norma que se insta, es el vínculo entre la sociedad y el socio o partícipe, vínculo que decae cuando se declara la simulación de la entidad.

Por lo demás, no cabe acoger el cambio de criterio que insta el recurrente, pues se limita a citar las resoluciones del TEARC 804/2015 y 808/2015 sin aportar o acreditar su contenido ni el sentido de las mismas o la identidad que en cuanto a los hechos, alega coincidir con el presente caso y su disconformidad con la decisión que se adopta. Por otro lado y en cuanto a los criterios jurisprudenciales que alega, se ha de señalar que esta Sala ya se ha pronunciado en casos concretos respecto de los criterios jurídicos de las operaciones vinculadas, si bien, y como se extrae de la jurisprudencia citada, estamos ante una cuestión especialmente casuística que impone el analizar caso por caso, sin que en este supuesto resulte acreditada la identidad en cuanto a los hechos respecto de las decisiones anteriores en materia de operaciones vinculadas.

**Sexto.** *Nulidad del acuerdo de liquidación por falta de motivación en la eliminación de los incentivos fiscales aplicados por la sociedad a la Reserva de Inversiones de Canarias (RIC).*

Sobre este particular expone el recurrente lo que sigue; "Falta absoluta de motivación tanto en el acuerdo de liquidación como en la resolución del TEAR, a resultas de la no inclusión de la dotación a la RESERVA DE INVERSIONES DE CANARIAS (RIC) por DIRECCION001 y que no ha sido incluida en el acuerdo de liquidación a favor del obligado tributario, don Jose Manuel.

...Manifiesta la resolución objeto de esta demanda y confirma el TEAR sin motivar y en contra de la documental obrante en el expediente, que no hay vulneración del principio de regularización íntegra con respecto a la RIC y que no aplica la regularización de la misma en la persona física, porque no le consta la previa dotación contable en plazo con el correlativo reflejo en la autoliquidación presentada.

Sin embargo sí que están reflejadas las deducciones por las inversiones en Canarias, como quedó acreditado con la documental aportada (véase documentos SEIS, SIETE, NUEVE y DIEZ de la demanda) y sin que se haya esbozado causa alguna jurídicamente razonable para su no inclusión.

Es por ello que el acuerdo de inspección adolece de nulidad por no contemplar esta concreta partida, en vulneración del principio de regularización íntegra sobre las cantidades dotadas a la RIC, exclusivamente en perjuicio de mi representado".

El TEAR se pronuncia sobre dicha cuestión al señalar; "Respecto a la última alegación, donde el reclamante manifiesta su desacuerdo en la no inclusión del beneficio fiscal en sede de la actividad profesional de D. Jose Manuel, este Tribunal comprueba que tanto en el acta, como en el acuerdo de liquidación, la Inspección valora la posible atribución de los beneficios fiscales declarados por la sociedad en la persona física, motivando porqué no se le aplica la RIC sin la previa dotación contable en plazo con el correlativo reflejo en la autoliquidación presentada, y sí en cambio, se admite en sede de Inspección, la DIC de la entidad en el médico, por unos determinados importes, coincidiendo este Tribunal en dicha motivación, a la cual nos remitimos, íntegramente, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, debiendo precisarse, además, que no se aprecia por esta Sala, en la actuación de la Inspección, ninguna vulneración del principio de regularización íntegra".

La Administración Tributaria motiva las razones por las que no procede imputar los beneficios fiscales a la persona física. La liquidación se produce en fecha 9 de octubre de 2020. En la misma, responde a dicho planteamiento en los siguientes términos;

"No existe ni la dotación contable ni en la declaración-liquidación por el IRPF de los ejercicios 2015 y 2016 la opción del sujeto pasivo de acogerse a la RIC por los importes en cuestión. Hecho evidente toda vez que la dotación y disfrute se realizó por la sociedad. La ausencia de la dotación en plazo de la RIC supone un obstáculo

insalvable para la aplicación del incentivo al configurarse como requisito constituyente por el artículo 27, en sus apartados 1 y 2 de la Ley 19/1994 (según redacción vigente en los periodos de inspección):

<<1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. (.)

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias>>.

No tiene cabida, en la presente propuesta, la aplicación de la RIC sin la previa dotación contable en plazo con el correlativo reflejo en la correspondiente autoliquidación presentada. La esencia de la RIC es el compromiso entre la sociedad en general y un contribuyente concreto por el cual éste asume una serie de compromisos pro futuro (inmovilizar beneficios/materializar/mantener para fomentar el empleo y la riqueza en Canarias) a cambio de los cuales aquélla (la sociedad representada por la Hacienda Pública) renuncia a una parte importante de sus recursos y concede un ahorro fiscal. La asunción de este compromiso es la dotación contable en plazo. No tomar en consideración que la normativa aplicable, dado el carácter tan especial de la RIC que exige una serie de requisitos, entre ellos los de carácter temporal, significaría tanto como dejar al arbitrio del contribuyente el llevar a cabo una dotación a la reserva, con la consiguiente minoración de la base imponible-en el supuesto de personas jurídicas- y de la cuota -en el supuesto de persona físicas-, en cualquier momento que le pareciese oportuno, retroactivamente respecto de ejercicios anteriores. Hemos de negar, en definitiva, el ahora disfrute en sede de Inspección de una RIC sin la previa dotación contable en plazo y su exteriorización en la autoliquidación correspondiente".

NO es controvertido entre las partes ni ha sido objeto de prueba, que no se ha producido la dotación contable. Tampoco es controvertido la opción en los IRPF correspondientes, de la persona física que reclama su aplicación.

En cuanto a los requisitos que prevé el artículo 27 de la 19/1994 para el régimen jurídico de la Reserva de Inversiones de Canarias, (RIC), se determinan de forma esquemática en los siguientes; Dotación, materialización y mantenimiento. A los anteriores se habrá de añadir los requisitos exigidos por la norma para entender debidamente aplicado el beneficio fiscal.

Tal y como nos pronunciamos en nuestra sentencia de 31/07/2020, Rec; 140/2019:

"Sobre el régimen de las inversiones anticipadas se ha pronunciado esta Sala y Sección en la sentencia de 27 de abril de 2016, procedimiento ordinario 402/2014, señalando (fundamento de derecho tercero):

El mencionado régimen supone, ni más ni menos, la alteración de la secuencia de aplicación del beneficio fiscal de la RIC, ya que, en lo que podría considerarse el régimen ordinario, primero se dota la RIC -es decir, se aplica el beneficio- y después, dentro del plazo de los tres años, a contar desde el período en que se efectúa la dotación, debe materializarse la misma; en cambio, en el régimen - especial- de las inversiones anticipadas, primero se realiza la inversión y después, en el plazo comprendido entre el año de la inversión y los tres posteriores, el contribuyente puede acogerse a este incentivo fiscal en la autoliquidación del impuesto de dichos períodos subsiguientes, mediante la dotación de la RIC con cargo a los beneficios obtenidos en los mismos".

Es decir, las fases/requisitos para la aplicación del beneficio fiscal, requieren la secuencia ordenada de los trámites, aunque no con carácter absoluto, pues en el supuesto analizado por esta Sala, la norma permite, cumpliendo los requisitos y dentro del plazo preestablecido, las inversiones anticipadas, es decir, la materialización previa a la dotación.

La parte actora insta la aplicación del principio de regularización íntegra. Como ha declarado el Tribunal Supremo a propósito de este principio en la reciente sentencia de 20 de abril de 2022 ( ROJ: STS 1615/2022):

"nuestra jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización impone que la Administración tributaria deba regularizar tanto los aspectos que perjudican como los que favorecen al obligado tributario, evitando que la invocación de la estanqueidad de los periodos o conceptos impositivos objeto de la actuación administrativa, hagan posible que un gasto deducible no se deduzca en ningún periodo impositivo, que una cuota soportada no se deduzca en el ejercicio correspondiente y tampoco sea devuelta o sea deducida en otro distinto, o que se someta a tributación una operación por un tributo sin realizar simultáneamente la devolución de otro "incompatible" por el que se haya tributado, o el ajuste correspondiente en el periodo impositivo del mismo tributo".

Recordando además la citada resolución que el principio de íntegra regularización es derivación de otros principios ya consolidados, sosteniendo al efecto el Tribunal Supremo que:

"el principio de regularización íntegra o completa bien puede considerarse como la derivación de un conjunto de otros ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como son, además del de proscripción del enriquecimiento injusto, los principios de seguridad jurídica, de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario".

Como se expuso más atrás, la Administración no reconoce los beneficios derivados de la RIC para los ejercicios 2015 y 2016 de la entidad DIRECCION001 por entender la falta de dotación de dicho beneficio fiscal por parte del recurrente, cuestión esta, como también se expuso, que no ha resultado controvertida.

Resta entonces por determinar si la falta de dotación se ha de establecer como un requisito estructural o en su caso formal del incentivo tributario. Esta Sala ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre dicho extremo. En nuestra Sentencia de 14/06/2021, REC 92/2020, nos pronunciamos en los siguientes términos; "

III. En la demanda se cita la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Las Palmas de Gran Canaria (recurso 359/2018), cuya fundamentación se subrayaba que la Administración reconocía la aptitud de la inversión realizada para dotar la RIC.

En su momento se planteó a las partes la posibilidad de dejar en suspenso el trámite hasta que se pronunciara el Tribunal Supremo sobre el recurso de casación admitido frente a esta sentencia, pero al no haber acuerdo quedó el recurso finalmente pendiente de deliberación votación y fallo, no obstante lo cual, se ha comprobado que la Sala 3ª del Tribunal Supremo, Sección 2ª, dictó sentencia en el recurso de casación aludido (7966/2019) el pasado día 10-05-2021, sentencia de la que procede extraer las siguientes consideraciones:

- La jurisprudencia en relación a la Reserva para Inversiones en Canarias, en general, asociaba el incumplimiento de requisitos formales y la consecuencia de la pérdida del beneficio, a los efectos sustantivos de dicho incumplimiento, en tanto "no limitado al mero ámbito adjetivo o probatorio, sino que su falta impide a la Administración conocer y comprobar la sustantividad del Derecho";

- Concluyendo: "Para establecer la relevancia sustantiva del incumplimiento formal ha de atenderse, motivadamente, a las consecuencias que representa para la Administración liquidadora la falta de conocimiento acerca de la realización de la inversión, en este caso anticipada. También se ha de valorar si se trata de una vulneración total o parcial o tardía".

Trasladada la anterior doctrina al caso actual, en el que no se cuestiona la correcta realización de la inversión anticipada, incluso aceptada en el acta que fue luego rectificada por órgano liquidador por incumplimiento de los requisitos formales de comunicar la materialización anticipada de la RIC y su sistema de financiación con ocasión de la presentación de las declaraciones del IRPF de los ejercicios 2009 y 2010, rechazando incluso la aportación, por extemporánea, del plan de inversiones en las circunstancias que se dejaron expuestas; resulta la estimación de la demanda".

Esta Sala, a la luz de la doctrina que se ha expuesto en este FD y especialmente del principio de regulación íntegra, decide estimar el motivo de impugnación planteado por el recurrente, debiéndose por parte de la Administración proceder a practicar una nueva liquidación en la que se reconozcan a favor del recurrente, los beneficios procedentes de la RIC dotada en los ejercicios 2015 y 2016 por la entidad DIRECCION001.

NO es controvertido ni cuestionada la dotación RIC en el modelo 200, efectuada por parte de la entidad DIRECCION001 durante los ejercicios 2015 y 2016. Que dicha dotación se materializó en el ejercicio 2017 respecto de un inmueble que es adquirido por mitades indivisas entre la sociedad DIRECCION001 y el propio señor Jose Manuel. NO se cuestiona en el acta de liquidación del IRPF objeto de recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos para la dotación, materialización y mantenimiento del inmueble, posteriormente destinado a la actividad económica como también consta en el expediente administrativo. Asiste razón a la Administración tributaria cuando desconoce la falta de dotación por parte del Sr. Jose Manuel como persona física que ejerce una actividad económica, del beneficio fiscal. Sin embargo, no desconoce la adecuación a derecho de la dotación llevada a cabo por la entidad DIRECCION001 en la declaración del IS de los ejercicios 2015 y 2016. Así las cosas, la dotación que pretende del Sr. Jose Manuel poco recorrido podría tener, pues la actividad económica durante los ejercicios comprobados fue imputada a la sociedad y no al profesional de la medicina. Esta es la principal razón para considerar que el principio de regulación íntegra ha de desplegar sus efectos a la totalidad de los actos objeto de comprobación. Constando la dotación por una entidad que durante esos ejercicios se entiende simulado a efectos fiscales. Debiéndose imputar los rendimientos de dicha actividad empresarial a la persona física. No cuestionado por la Administración el ejercicio de dicha actividad y la concurrencia en el Sr. Jose Manuel de los presupuestos para, una vez cumplidos los requisitos previstos en la norma, le sea reconocido el beneficio fiscal que en su caso se debió imputar a la entidad cuya actividad se declara simulada.

**Sexto.** *Nulidad del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, por no cumplir los requisitos esenciales del procedimiento, indefensión y por no apreciarse ni probarse dolo ni culpa en la conducta del obligado tributario.*

Como consecuencia inmediata de la anulación de la liquidación tributaria en los términos fijados en el FD anterior, procede la anulación de la resolución sancionadora, sin entrar a valorar las causas de impugnación planteadas por la recurrente.

## **Séptimo. Costas**

Sobre las costas procesales. De conformidad con lo previsto en el Art. 139.1 de la LJCA , y dada la estimación parcial, no procede imponer las costas procesales.

## **FALLO**

En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido estimar parcialmente el presente recurso conforme a los fundamentos de la presente sentencia, sin expresa imposición de costas procesales.

## **RECURSOS**

Notifíquese esta resolución a las partes en legal forma haciéndoles saber que la misma no es firme y que contra ella cabe interponer ante esta Sala, por escrito, en el plazo de treinta días hábiles y cumpliendo los trámites, requisitos y condiciones exigidos por los arts. 86 y siguientes de la LJC-A , recurso de CASACIÓN del que conocerá la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, debiendo, en su caso, la parte actora realizar el depósito previo de 50 euros en la cuenta de consignaciones de esta Sección, acreditándolo al interponer el recurso, sin lo cual no se admitirá a trámite el mismo, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

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

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.