

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094578

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA

Sentencia 233/2024, de 9 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 604/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Ha quedado acreditado en el expediente, y no es discutido por la actora, que la recurrente presta servicios médicos, siendo su socia y administradora única la que presta a la entidad recurrente dichos servicios, que son evidentemente de carácter personalísimo, pues no existe en la sociedad otra persona física que pueda prestar dichos servicios. Es evidente que todas las operaciones que la sociedad demandante realiza con terceros lo serán por la persona física que presta el servicio; siendo el mismo el servicio prestado por la socia a la recurrente que el que la entidad recurrente presta a terceros, en particular a un Hospital de Lorca. Además, la recurrente no tiene ningún empleado por cuenta ajena, ni local de consulta, ni consta que subcontrate la prestación de servicios. Es, pues, evidente la relación de vinculación entre la socia como única socia y administradora única y la recurrente, por lo que es correcto llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas. Se fijó como valor de mercado de los servicios prestados por la socia a la sociedad el 85% y el 75% del rendimiento de la explotación previo (excluida retribución), y no el comparable interno que se obtendría del valor del servicio que la entidad presta a sus clientes una vez deducidos los gastos pagados por la sociedad y que son necesarios para la prestación del servicio. Es decir, no se aplicó el método del precio libre comparable. Pues bien, considera la Sala que debió acudir la Inspección a los preceptos relativos a los métodos de valoración, al no ser aplicable la presunción de que el valor pactado por las partes es el de mercado, pues no se cumplían de forma cumulativa los requisitos que exige el precepto. Por tanto, teniendo en cuenta que el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a un tercero independiente de ella, es el mismo, pues la sociedad recurrente carecía de medios para realizar la operación si no era por la participación de su socia y administradora única, debió aplicarse alguno de dichos métodos para determinar el valor normal de mercado en los ejercicios sujetos a comprobación de las operaciones realizadas por la socia a su sociedad. Esta imposibilidad de realizar el ajuste por operaciones vinculadas en los ejercicios 2014 y 2015 en la forma en que se ha hecho, ya determina por sí sola la estimación del recurso. Sin embargo, debemos indicar que queda acreditado que en la cuenta bancaria titularidad de la entidad recurrente, en fecha 16-10-2015, se ingresó la cantidad de 4.103€, y que, pese a los requerimientos efectuados por la Inspección para que aportara la documentación justificativa del origen de esos fondos, la recurrente no presentó documentación alguna. Por lo que el importe de los ingresos obtenidos debe ser incrementados en dicha cantidad. En razón de todo ello, procede estimar el recurso contencioso administrativo formulado, por ser no conforme a Derecho la resolución recurrida respecto de los ejercicios 2014 y 2015, al no ser correcto el régimen empleado para calcular el valor de mercado de las operaciones vinculadas, y no ser correcto el incremento por gastos no deducibles.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 56 y 106.

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

PONENTE:

Doña Leonor Alonso Díaz-Marta

Magistrados:

Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA

Don JOSE MARIA PEREZ-CRESPO PAYA

Don FRANCISCO JAVIER KIMATRAI SALVADOR

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00233/2024

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5 -DIR3:J00008051

Correo electrónico:

N.I.G: 30030 33 3 2021 0001148

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000604 /2021

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De. DIRECCION000.

ABOGADO DAVID DIAZ MARTOS

PROCURADOR D. PEDRO ARCAS BARNES

Contra. TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR

RECURSO Núm. 604/2021

SENTENCIA Núm. 233/2024

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los lltmos. Sres.:

Doña Leonor Alonso Díaz-Marta

Presidente

Don José María Pérez-Crespo Payá

Don Francisco Javier Kimatrai Salvador

Magistrados

Han pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

La siguiente

S E N T E N C I A N.º 233/24

En Murcia, a nueve de mayo de dos mil veinticuatro.

En el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO núm. 604/21, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía total de 5.349,49 € y referido a: Impuesto sobre Sociedades.

Parte demandante:

DIRECCION000., representada por el Procurador Sr. Arcas Barnés y defendida por el Letrado Sr. Díaz Martos.

Parte demandada:

La Administración del Estado (TEAR de Murcia), representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de junio de 2021, estimatoria parcial de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, formuladas contra los acuerdos de liquidación derivados de las actas de disconformidad n.º A02- NUM006 y n.º A02- NUM007, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2013, 2014 y 2015.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dicte sentencia por la que se estime el recurso interpuesto revocando la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo de la Región de Murcia de fecha 30 de junio de 2021, relativa al Impuesto sobre Sociedades de la mercantil DIRECCION000.L. en la que se confirma el ajuste por operaciones vinculadas practicado por la Inspección en los ejercicios 2014 y 2015; se estiman igualmente los criterios de valoración y cuantía efectuada por la Agencia Tributaria en los ejercicios 2014 y 2015; así como la regularización efectuada por la Inspección en cuanto a las rentas no declaradas en el ejercicio 2015; y, por último, la regularización efectuada por la Inspección en cuanto a los gastos no deducibles, anulando el acto impugnado por ser contrario a derecho, con expresa condena en costas.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña Leonor Alonso Díaz-Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo se presentó el día 14 de octubre de 2021; y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

Segundo.

La parte demandada ha solicitado la desestimación de la demanda por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida con expresa condena en costas.

Tercero.

Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos de derecho de esta sentencia.

Cuarto.

Cuando por turno correspondió se señaló para la votación y fallo el día 26 de abril de 2024.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dirige la parte actora el presente recurso contencioso administrativo, como ya hemos señalado en el encabezamiento de la presente sentencia, resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de junio de 2021, estimatoria parcial de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, formuladas contra los acuerdos de liquidación derivados de las actas de disconformidad núms. A02- NUM006 y A02- NUM007, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2013, 2014 y 2015.

El TEAR funda su estimación parcial en considerar que el ajuste practicado por valoración de operaciones vinculadas es incorrecto y no procede ajuste por operaciones vinculadas en cuanto al ejercicio 2013, anulando el ajuste realizado en dicho ejercicio. Y considera ajustado a derecho el ajuste por operaciones vinculadas de los ejercicios 2014 y 2015, tanto por las rentas no declaradas como por lo que se refiere a los gastos no deducibles.

Con respecto al 2013, parte el TEAR de que la obligada tributaria realiza la actividad de prestación de servicios profesionales de medicina, desarrollándola exclusivamente la socia y administradora única D.^a Modesta. Dicha sociedad declaró una base imponible del Impuesto sobre sociedades de -455 € en 2013, 17.22,44 € en 2014 y 14.240,42 € en 2015; y que la Sra. Modesta declaró en el IRPF, como ingresos de rendimiento de actividades económicas, 34.209,80 € en 2013, 1.306,00 € en 2014 y 530,00 € en 2015, procedentes de la sociedad. Siendo aplicable el art. 16 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), respecto de los ejercicios 2013 y 2014, y el art. 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) respecto a 2015. Como la Sra. Modesta es, en los ejercicios objeto de comprobación, socia y administradora única de DIRECCION000., las personas intervinientes en la operación se encuentran vinculadas en el sentido del art. 16.3 letras a) y b) TRLIS y 18.2 letras a) y b) de la LIS.

Respecto de los requisitos objetivos de la operación a valorar, son las prestaciones de servicios realizados por la socia para la entidad, de carácter personalísimo, y que fueron el núcleo esencial de los ingresos facturados por la sociedad. Transcribe el TEAR el art. 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio, y el art. 18.6 de la LIS en cuanto al ejercicio 2015, que establecen una presunción según la cual, en el caso de que se cumplan todos los requisitos establecidos, se puede considerar que el valor convenido en la operación vinculada efectuada por un socio profesional a una entidad vinculada coincide con el valor de mercado. Continúa diciendo el TEAR que en el caso que nos ocupa, la Sra. Modesta declaró en 2013, como ingresos de rendimientos de actividades económicas, 34.209,80 €, por lo que entiende que opera la presunción contenida en el art. 16.6 del RD 1777/2004, y, por tanto, no procede realizar ajuste alguno por operaciones vinculadas en dicho ejercicio. Sin embargo, considera que como en los ejercicios 2014 y 2015 declaró exclusivamente como rendimientos procedentes de la sociedad 1.306 y 530 € respectivamente, no resulta aplicable para estos ejercicios la presunción contenida en los citados artículos, y, en definitiva, resulta acreditado que se cumplen los requisitos para aplicación del régimen de operaciones vinculadas en los ejercicios 2014 y 2015, tanto subjetivos como objetivos. En conclusión, señala el TEAR que, teniendo en cuenta lo expuesto y el método de valoración que a continuación analiza, es de plena aplicación el art. 16 del TRLIS en el ejercicio 2014, y el art. 18 LIS en el ejercicio 2015, al existir en las relaciones entre la socia-administradora y la sociedad operaciones vinculadas y no operar la presunción señalada. Sin embargo, no procede ajuste por operación vinculada en cuanto al ejercicio 2013, y en consecuencia anula el ajuste realizado en dicho ejercicio.

Al constatar la existencia de vinculación entre las partes y que estas no han aplicado el valor de mercado a sus relaciones económicas en los ejercicios 2014 y 2015, procede a determinar tal valor, y transcribe al efecto el apartado 4 del art. 16 LRLIS y el mismo apartado del art. 18 LIS, así como el criterio fijado en la resolución del TEAC de 2-3-2016 (NUM008) dictada en unificación de criterio.

Añade el TEAR que en el presente caso el método de la Inspección para determinar el valor de mercado es el del precio libre comparable previsto en la letra a) del art. 16.4.1º del TRLIS, y en la letra a) del art. 18.4 LIS.

Para la aplicación del método del precio libre comparable, es necesario que, de la naturaleza y características de los servicios prestados por el socio a la sociedad, exista una total identidad entre los servicios prestados por parte del socio único y administrador y los prestados por parte de la sociedad. En el presente caso, y dado el carácter personalísimo de los servicios médicos, la valoración se ha efectuado de un modo correcto

La Inspección en modo alguno cuestiona el modo de actuar de la parte reclamante a través de una sociedad, opción que es lícita para cualquier profesional, pero lo que ha quedado evidenciado en el procedimiento tramitado es que respecto a los ingresos percibidos por la sociedad, que se originan por trabajos prestados por la socia-administradora, respecto a estas operaciones vinculadas, no se han valorado al valor de mercado, y siendo esto así, concluye que la parte reclamante ha incumplido lo exigido por la norma respecto a la valoración de las

operaciones vinculadas y en consecuencia procedía la regularización que ha efectuado la Inspección, debiendo por ello confirmarse la resolución impugnada.

En conclusión, considera el TEAR que la valoración se ha efectuado de modo correcto por los ejercicios 2014 y 2015, pues no se puede sostener que el valor de mercado determinado sea aleatorio, caprichoso o no esté justificado, porque en el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por las personas físicas, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta a los efectivos prestadores de los servicios, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta el socio a la sociedad que administra, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio. Por lo que confirma el ajuste por operaciones vinculadas practicado por la Inspección en los ejercicios 2014 y 2015; y anula el ajuste realizado en 2013.

A continuación, examina la regularización que realiza la Inspección como renta no declarada en el ejercicio 2014 de 4.103 € (aunque en realidad son 4.310 €) ingresados en cuenta bancaria titularidad de la obligada tributaria. Y examina a quién corresponde la carga de la prueba y si ha sido suficiente la actividad probatoria de la Administración para poder imputar la citada ganancia patrimonial. Transcribe el art. 121 LIS y cita la SAN de 28 de septiembre de 2011 y la resolución del TEAC de 10 de junio de 2009; concluyendo en este punto que, habiendo acreditado la Inspección el hecho base, esto es, la existencia de un ingreso de 4.103 € en cuenta bancaria titularidad de la sociedad, recae sobre esta la carga tendente a la justificación de su origen, sin que la interesada haya realizado manifestaciones sobre el origen de los fondos.

Examina el TEAR en el último fundamento la regularización en cuanto a los gastos no deducibles. Considera la Inspección como no deducibles determinados gastos que no constan contabilizados por la sociedad y gastos que no ha justificado documentalmente, por un importe total de 1.500,00 €, 28.591,46 € y 32.123,16 €, respectivamente en los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

Pues bien, de conformidad con el artículo 10 del TRLIS y LIS, la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El resultado contable constituye, pues, el punto de partida para la determinación de la base imponible, de manera que los ingresos y gastos que componen dicho resultado integrarán la base imponible, salvo que la Ley del impuesto disponga otra cosa.

Por tanto, en principio, todos los gastos, contemplados como tales en el Código de Comercio y legislación de desarrollo, son deducibles, salvo las excepciones contenidas en la propia Ley.

La deducibilidad del gasto, esto es, su admisibilidad como partida deducible, requiere que cumpla las siguientes condiciones: Contabilización, Justificación, Imputación según criterio de devengo (art. 19 TRLIS y 11 LIS) y Correlación con los ingresos (art. 14 TRLIS).

Tanto la contabilización como la justificación documental del gasto son requisitos fundamentales para la deducción.

Sobre la deducibilidad de gastos, alega, además, la interesada la necesidad de aplicación del método de estimación indirecta como consecuencia de la supresión de más del 90% de los gastos de la sociedad, que conduce a un beneficio económico desproporcionado. Transcribe el art. 53 de la LGT, y concluye que no habiendo justificado la interesada el supuesto que determina la aplicación del método de estimación indirecta ni los motivos, ni apreciando este Tribunal la presencia de ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 LGT, desestima sus alegaciones.

Segundo.

La actora funda su recurso en los siguientes motivos:

1.- Improcedente valoración de las operaciones vinculadas. Especial atención al año 2014.

Comienza destacando que el TEAR yerra pensando que en el año 2013 hubo operaciones vinculadas respecto de la sociedad y la socia ahora recurrente, cuando, en aquel año, la recurrente ejerció la actividad económica personalmente.

Además, respecto del año 2014, hubo 20.000 € satisfechos por la sociedad a la socia que no se han tenido en cuenta ni por la Inspección, ni por el TEAR. Y respecto a ese año 2014 realiza la siguiente explicación:

La supresión de gastos en la sociedad, que sí son procedentes, y al mismo tiempo aumento de ingresos en la persona física, esto es, gastos de personal, en el Impuesto de Sociedades e ingresos por rendimientos del trabajo en el IRPF. Transcribe lo que señala el TEAR y refiere, frente a ello que en el año 2013 estuvo trabajando por cuenta

ajena para la Administración Pública, y desarrollaba una actividad económica como profesional, estando dada de alta en el IAE como médico. La Sociedad se constituyó en noviembre de ese año 2013.

En el año 2014 continuó trabajando para la Administración, y también en nómina como médico en su sociedad; y no ejercía actividad en el IAE.

En el año 2015, tras la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, que establece que la calificación fiscal de los trabajos que prestan los socios profesionales a sus sociedades se hace no como rendimientos del trabajo, sino como actividades económicas profesionales.

Sin embargo, la Inspección, en la valoración de las operaciones vinculadas en el ejercicio 2014 ha aplicado este criterio, cuando aún no estaba en vigor.

En base a esta premisa, pasa a concretar en qué se equivoca la Inspección. Así, afirma que en la contabilidad de la sociedad para el año 2014 aparecen en el Libro Diario los asientos contables en la cuenta 640 una nómina de 2.000 € mensuales y en la 642, 6.000 € de aportación de la Sociedad a Modesta de un plan de pensiones. Esto es, un gasto para la sociedad, y para Modesta, retribuciones del trabajo.

Y si a la recurrente se le han incrementado estos 6.000 € como rendimientos del trabajo, no puede quitarse este gasto a la sociedad, cuando esta tiene un empleado fijo que es la recurrente. Por lo que las actas de la sociedad serían improcedentes según el ajuste efectuado por la AEAT.

La conclusión a la que llega es que no pueden eliminarse en la sociedad en aquel año, ni los 6.000 del gasto del plan de pensiones, ni los 12.000 € de las nóminas, lo que influye en la valoración de las operaciones vinculadas, porque dicha supresión influye en la valoración de las operaciones vinculadas, y con ello, dice, no está aceptando el método de valoración, sino poniendo de manifiesto que esos dos gastos son procedentes tal y como consta en los Libros Diario, y no tenían que haberse suprimido.

En cuanto al año 2015, la sociedad ya no retribuye a Modesta gastos de nómina/personal en su contabilidad, por lo que en ese año sí será procedente el ajuste por operación vinculada en el IRPF por actividades económicas por el cambio normativo, en vigor desde el 1 de enero de 2015. Pero discrepa en cuanto al método elegido y el importe imputado.

2.- Improcedente determinación del valor de mercado, ya que la recurrente trabaja a jornada completa para el Servicio Murciano de Salud, y este hecho no se ha tenido en cuenta. Por lo que, tras exponer lo señalado en el fundamento de derecho sexto de la resolución del TEAR, concluye que no hay comparable interno para el 2014 y 2015. Además, no se ha tenido en cuenta el trabajo por cuenta ajena que realiza Modesta como funcionaria de cara a atenuar la valoración; que en el 2014 las operaciones vinculadas lo serían por rendimientos del trabajo y no por actividades económicas profesionales, y que ha existido un atropello respecto de los gastos de la sociedad que se han suprimido en más de un 90%

3.- La indebida regularización de ganancias de patrimonio no justificadas.

Sostiene que se produce una duplicidad, ya que, por una parte, su trabajo personal en el hospital en su declaración es correcto, y su otra fuente de ingresos por su pericia médica, los realiza en la sociedad en el 2014 y 2015, y es esta la que genera económicamente los flujos financieros, y es la sociedad la que le ha hecho los ingresos en su cuenta; y si la Administración ha hecho ajuste de valoración, los ingresos de ganancia de patrimonio no están justificados, ya que son cobros de esos ingresos por ajustes.

4.- Indebida regularización por gastos no deducibles.

Señala que, para facturar prestando servicios, tiene que haber unos gastos, en tanto que para la Administración casi todo es beneficio y no hay gastos, suprimiendo más del 90% de los gastos de la sociedad en los años 2014 y 2015, porque entiende que no están acreditados, a pesar de estar contabilizados y justificados los pagos por banco. Entiende que, a estos efectos, la Administración debió acudir a índices y módulos comparables del sector, al método de estimación indirecta.

Hacienda elimina en el 2014 todos los gastos de la sociedad y los deja reducidos a la cantidad anual de 484 €; ni siquiera contempla los gastos por autónomo que Modesta o la sociedad tienen que pagar, aunque en el año 2013 la propia Inspección sí acepta los gastos de autónomo; y en el 2015, de los 32.123,16 € de gastos, solo considera justificados 2.132,88 €, suprimiendo más del 90% de todos los gastos. Por lo que tenía que haber aplicado el método de estimación indirecta y no provocar indefensión a la persona física en el 2013, y de forma indirecta, en el 2014 y 2015 por exceso de valoración.

Tercero.

- El Abogado del Estado se opone al recurso por la conformidad a derecho de la liquidación practicada, al ser correcto el ajuste practicado por valoración de operaciones vinculadas. La DIRECCION000. realiza la actividad de prestación de servicios profesionales de medicina, actividad que es desarrollada exclusivamente por la socia y administradora única D.^a Modesta. La sociedad declaró una base imponible del Impuesto sobre Sociedades de - 455,00 € en 2013, 17.222,44 € en 2014 y 14.240,42 € en 2015. D.^a Modesta declaró, como ingresos de rendimientos de actividades económicas, 34.209,80 € en 2013, 1.306,00 € en 2014 y 530,00 € en 2015, procedentes de la sociedad. En el presente caso, resulta de aplicación el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de

marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, respecto de los ejercicios 2013 y 2014, y el artículo 18 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, para el 2015. Transcribe tales artículos y señala que en los ejercicios objeto de comprobación, D.^a Modesta es socia y administradora única de DIRECCION000. Las personas intervinientes en la operación, por tanto, se encuentran vinculadas en el sentido del artículo 16.3, letras a y b) TRLIS y artículo 18.2, letras a) y b) LIS.

Respecto de los requisitos objetivos la operación a valorar son las prestaciones de servicios realizadas la socia para la entidad, de carácter personalísimo, y que fueron el núcleo esencial de los ingresos facturados por la sociedad.

A continuación, transcribe el art. 16.6 del RD 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a los periodos 2013 y 2014, y el art. 18 LIS, en cuanto al ejercicio 2015.

Los anteriores artículos establecen una presunción según la cual, en el caso de que se cumplan todos los requisitos establecidos en el mismo, se puede considerar que el valor convenido en la operación vinculada efectuada por un socio profesional a una entidad vinculada coincide con el valor de mercado.

En el presente caso, D.^a Modesta declaró, como ingresos de rendimientos de actividades económicas, 34.209,80 € en 2013, por lo que opera la presunción contenida en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004 y no procede realizar ajuste alguno por operación vinculada en dicho ejercicio. Sin embargo, en los ejercicios 2014 y 2015 declaró exclusivamente 1.306,00 y 530,00 €, respectivamente, por lo que no resulta aplicable para estos ejercicios la presunción contenida en los artículos anteriores.

En definitiva, del examen del expediente resulta acreditado que se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en los ejercicios 2014 y 2015, tanto subjetivos, puesto que las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas en el sentido del artículo 16, apartado 3, letra a), y b) del TRLIS, y artículo 18.2 letra a), y b) LIS, como objetivos, puesto que la retribución percibida en estos ejercicios por Modesta no se ajustan al valor normal de mercado, dado que los servicios prestados por el socio a la sociedad vinculada no tienen carácter distinto a los facturados por ésta a su cliente en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma, por lo que no deberían diferir en su valoración.

De todo lo cual concluye que es de plena aplicación el art. 16 del TRLIS en el 2014, y el artículo 18 LIS en el periodo 2015, al existir en las relaciones entre la socia-administradora y la sociedad operaciones vinculadas y no operar la presunción contenida en los mismos.

Una vez que se ha constatado la existencia de vinculación entre las partes y que no han aplicado el valor de mercado a sus relaciones económicas en los ejercicios 2014 y 2015, procede determinar éste. Trascribe el apartado 4 del artículo 16 del TRLIS, y el apartado 4 del artículo 18 LIS, así como el criterio fijado en la resolución del TEAC de 2-03-16 (NUM008).

Señala que en el presente caso el método utilizado por la Inspección para determinar el valor de mercado es el del precio libre comparable previsto en la letra a) del artículo 16.4.1º del TRLIS y en la letra a) del artículo 18.4 LIS. Para la aplicación del método del precio libre comparable, es necesario que, de la naturaleza y características de los servicios prestados por el socio a la sociedad, exista una total identidad entre los servicios prestados por parte del socio único y administrador y los prestados por parte de la sociedad. En el presente caso, y dado el carácter personalísimo de los servicios médicos, la valoración se ha efectuado de un modo correcto.

La Inspección en modo alguno cuestiona el modo de actuar de la parte reclamante a través de una sociedad, opción que es lícita para cualquier profesional, pero lo que ha quedado evidenciado en el procedimiento tramitado es que respecto a los ingresos percibidos por la sociedad, que se originan por trabajos prestados por la socia-administradora, respecto a estas operaciones vinculadas, no se han valorado al valor de mercado; y siendo esto así, concluye que la parte reclamante ha incumplido lo exigido por la norma respecto a la valoración de las operaciones vinculadas, y, en consecuencia, procedía la regularización que ha efectuado la Inspección, debiendo por ello confirmarse la resolución impugnada.

En conclusión, la valoración se ha efectuado de un modo correcto para los ejercicios 2014 y 2015, sin que se pueda sostener que el valor de mercado determinado sea aleatorio, caprichoso o no esté justificado, porque en el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio.

Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por las personas físicas, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta a los efectivos prestadores de los servicios, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta el socio a la sociedad que administran, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio.

Analiza a continuación la regularización efectuada por la Inspección respecto de los gastos no deducibles. En concreto, considera la Inspección como no deducibles determinados gastos que no constan contabilizados por la sociedad y gastos que no ha justificado documentalmente, por un importe total de 1.500,00 €, 28.591,46 € y 32.123,16 €, respectivamente en los ejercicios 2013, 2014 y 2015. Pues bien, de conformidad con el artículo 10 del

TRLIS y LIS, la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El resultado contable constituye, pues, el punto de partida para la determinación de la base imponible, de manera que los ingresos y gastos que componen dicho resultado integrarán la base imponible, salvo que la Ley del impuesto disponga otra cosa.

Por tanto, en principio, todos los gastos contemplados como tales en el Código de Comercio y legislación de desarrollo son deducibles, salvo las excepciones contenidas en la propia Ley.

La deducibilidad del gasto, esto es, su admisibilidad como partida deducible, requiere que cumpla las siguientes condiciones: contabilización, justificación, imputación según criterio de devengo (art. 19 TRLIS y 11 LIS), y correlación con los ingresos (art. 14 TRLIS).

Por tanto, tanto la contabilización como la justificación documental del gasto son requisitos fundamentales para la deducción.

Sobre la deducibilidad de gastos alega además la interesada la necesidad de aplicación del método de estimación indirecta como consecuencia de la supresión de más del 90% de los gastos de la sociedad, que conduce a un beneficio económico desproporcionado. Transcribe el art. 53 de la LGT, y considera que no habiendo justificado la interesada el supuesto que determina la aplicación del método de estimación indirecta ni los motivos, ni apreciando la presencia de ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 LGT, deben desestimarse sus alegaciones y confirmarse los ajustes por gastos no deducibles efectuados por la Inspección.

Cuarto.

- Conviene precisar en primer lugar que se han deliberado conjuntamente los procedimientos 601/21 y 604/21 dada la conexión existente entre ellos, aunque en el 601 la regularización practicada por la Inspección e impugnada por la recurrente es del IRPF y en el procedimiento a que se refiere esta sentencia, la regularización es en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión a resolver en el presente recurso queda ceñida, como indica la parte actora, a determinar si es o no conforme a derecho el acto administrativo impugnado al aplicar la normativa de las operaciones vinculadas, y, en concreto, el método utilizado que, según el TEAR y la Abogacía del Estado, es el del precio libre comparable. Y nos ceñiremos al examen de la conformidad a derecho del ajuste realizado respecto a los ejercicios 2014 y 2015, puesto que para el ejercicio 2013 el TEAR anula el ajuste realizado por la Administración por entender que sí era aplicable la presunción del art. 16.6 del RD 1777/2004 en dicho ejercicio, y no procedía realizar ajuste alguno por operación vinculada en el mismo. Por lo que esta Sala no va a entrar a examinar dicho ejercicio, ni a determinar si es o no conforme a derecho que los ingresos por rendimientos de actividades económicas procedentes de la sociedad en ese ejercicio eran 34.209,80 €, como dice el TEAR.

Ha quedado acreditado en el expediente, y no es discutido por la actora, que DIRECCION000. presta servicios médicos, siendo su socia y administradora única D.^a Modesta. Los servicios que Modesta presta a la entidad recurrente son evidentemente de carácter personalísimo, pues no existe en la sociedad otra persona física que pueda prestar dichos servicios. Es evidente que todas las operaciones que la sociedad demandante realiza con terceros lo serán por la persona física que presta el servicio; siendo el mismo el servicio prestado por la Sra. Modesta a DIRECCION000. que el que la entidad recurrente presta a terceros, en particular al Hospital Virgen del Alcázar de Lorca. Añadamos que la recurrente no tiene ningún empleado por cuenta ajena, ni local de consulta, ni consta que subcontrate la prestación de servicios. Es, pues, evidente la relación de vinculación entre D.^a Modesta como única socia y administradora única y la recurrente, por lo que es correcto llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas.

Debemos de tener en cuenta que de los periodos regularizados y de los que aquí vamos a tratar, el 2014 y 2015, en el primero la legislación aplicable es el art. 16 del RD Leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS); y el art. 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) era el vigente en el periodo 2015. Así el art. 16 apartado 3 del TRLIS y el art. 18.2 de la LIS establecen que se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) ...

Y señala el art. 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a 2014, que "A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios profesionales cumpla los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales."

Y el art. 18.6 LIS, en cuanto al ejercicio 2015, establece que:

"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.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales."

Estos artículos, como veremos, establecen una presunción que puede utilizar el contribuyente para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas.

En el presente caso, se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos para la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas. Pero como las retribuciones que en sus declaraciones dijo percibió de la sociedad la Sra. Modesta en 2014 eran muy inferiores al 85% y al 75% en 2015, es evidente que, como señalaron el propio TEAR y la Abogacía del Estado, no se cumplían en esos años los requisitos mencionados en los artículos transcritos, por lo que no podía considerarse que el valor convenido coincidiera con el valor de mercado.

Dicen de forma absolutamente coincidente, tanto el TEAR (página 10 de 16) como la Abogada del Estado en la contestación a la demanda (pág. 9), que el método utilizado por Inspección para determinar el valor de mercado es el del precio libre comparable previsto en la letra a) del artículo 16.4.1º del TRLIS y en la letra a) del artículo 18.4 LIS. Sin embargo, esto no es cierto, no se ha acudido al precio libre comparable.

Como indicaba el TEAC en la resolución de 25 de octubre de 2021 (recurso 00-07619-2019), remitiéndose a la resolución de 02-03-2016 dictada en unificación de criterio y mencionada por el TEAR en la resolución recurrida, podría haberse acudido, para calcular el valor de mercado, a la contraprestación pactada por la actora con el tercero, siendo una operación "no vinculada comparable", o un comparable interno. Pero, como decimos, no se hizo así, pues se fijó como valor de mercado de los servicios prestados por la socia a la sociedad el 85% y el 75% del rendimiento de la explotación previo (excluida retribución), y no el comparable interno que se obtendría del valor del

servicio que la entidad presta a sus clientes una vez deducidos los gastos pagados por la sociedad y que son necesarios para la prestación del servicio.

Basta una lectura del Acta de Disconformidad A02 NUM007, página 4/10, y de la página 4/9 del Informe de Disconformidad, para ver que se ha aplicado el art. 16.6 del RIS para 2014, y el art. 18.6 de la LIS para el 2015; así dice textualmente la Inspección:

A efectos de determinar el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por D^a. Modesta a su sociedad, la inspección considera que el más adecuado es el que resulta de la aplicación de lo establecido tanto en el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, como en el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde el 01/01/2015.

Y, en términos prácticamente idénticos, incluso subrayado, dice lo mismo el acuerdo de liquidación (pág. 7/11).

Así en el acuerdo de liquidación vemos que se ha calculado el valor de mercado atendiendo a la presunción contenida en los citados artículos, como podemos apreciarlo por los cálculos que realiza en el cuadro de las páginas 8 y 9 del mismo:

En aplicación de lo establecido en los citados artículos resulta el siguiente valor de mercado en cada uno de los ejercicios sujetos a comprobación:

2013	2014	2015	
Rendimiento de explotación declarado	- 455,00 €	17.677,44 €	14.240,42 €
Incremento por ventas no declaradas	4.310,00 €		
Incremento por gastos no deducibles	1.500,00 €	22.107,46 €	29.990,28 €
Rendimiento de explotación comprobado	1.045,00 €	39.784,90 €	48.540,70 €
Retribución de Modesta	- €	6.000,00 €	- €
Rendimiento de explotación previo (excluida retribución)	1.045,00 €	45.784,90 €	48.540,70 €
V. mercado prestación del servicio por Modesta	888,25 € (1)	38.917,17 € (2)	36.405,53 € (3)
(1)	1.045,00 € X 85%		
(2)	45.784,90 € X 85%		
(3)	48.540,70 € X 75%		

Como vemos, aunque más del 75% de los ingresos de la sociedad proceden del ejercicio de actividades profesionales en los ejercicios 2014 y 2015, las cuantías de las retribuciones correspondientes a la única socia y administradora por la prestación de sus servicios médicos a la entidad recurrente fue inferior al 85% del rendimiento de la explotación excluida su retribución, pues en el año 2014 declaró haber percibido como ingresos de rendimientos de actividades económicas 1.306 €, y en el año 2015, 530 €, cuando el rendimiento de explotación declarado fue de 17.677,44 € en 2014 y 14.240,42 € en 2015, por lo que no se cumplían los requisitos para la aplicación del régimen especial. Del cuadro anterior podemos deducir con facilidad que el valor de mercado fijado por la Inspección de la prestación del servicio por Modesta a su sociedad, es el resultado de aplicar el 85% al rendimiento de la explotación, a que se refiere el art. 16.6 del RIS para 2014 (85% de 45.784,90=39.917,17 €), y el 75% del art. 18.6 LIS para 2015 (75% de 48.540,70=36.405,53 €) y en esas cantidades se minoraron las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades. No se aplicó el método del precio libre comparable del art. 16.4.1.a) del TRLIS o del art. 18.4 LIS, que dice el TEAR, sino que se ha aplicado, insistimos, la presunción prevista en el 18.6 del Reglamento y 18.6 de la LIS, cuando, como indica la resolución del TEAR y la contestación a la demanda, no se cumplían los requisitos en 2014 y 2015 para que pudiera utilizarse el régimen especial optativo y operara la presunción contenida en los citados arts. 16.6 del Real Decreto 1777/2004 y 18.6 de la LIS, y era necesario acudir al valor de mercado, lo que no consta se haya hecho en los términos de los arts. 16.4 TRLIS y 18.4 LIS, pese a que el TEAR y la Abogacía del Estado digan que se utilizó el precio libre comparable al disponer de un comparable interno, que era al que podía haber acudido para determinar cuál es el valor de mercado en las relaciones económicas entre estas personas vinculadas cuando no es aplicable la presunción.

Así, el art. 16.4 del TRLIS y el art. 18.4 de la LIS, de forma esencialmente común, establecen:

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

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

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o,

en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

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

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

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

Y el art. 18.4 de la LIS establece:

"Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera 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.

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

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

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Y a estos preceptos debió acudir la Inspección al no ser aplicable la presunción de que el valor pactado por las partes es el de mercado, pues no se cumplían de forma cumulativa los requisitos que exige el precepto. Por tanto, teniendo en cuenta que el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a un tercero independiente de ella, es el mismo, pues la sociedad recurrente carecía de medios para realizar la operación si no era por la participación de su socia y administradora única, Sra. Modesta, debió

aplicarse alguno de los métodos del art. 16.4 del TRLIS, o del 18.4 de la LIS, para determinar el valor normal de mercado en los ejercicios sujetos a comprobación de las operaciones realizadas por la Sra. Modesta a su sociedad.

Añadamos que en la sentencia del Tribunal Supremo de 13-10-2010 (rec. 14/2009) en la que se examinaba el recurso directo interpuesto por el Colegio Oficial de Médicos de Barcelona contra el apartado 6 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por R.D. 1777/2004, de 30 de julio, ante la alegación del citado Colegio de que se vulneraba el principio de libertad de empresa del art. 38 de la CE, hablaba del carácter optativo para los contribuyentes de ese régimen especial del art. 16.6 que no podría aplicarse contra la voluntad del interesado, y, por tanto, si no es obligatorio para el obligado tributario sino procedimiento voluntario de determinación de valor para el contribuyente, no puede imponerlo la Inspección. Así, decía textualmente en el número 3 del Fundamento quinto: " La libertad de empresa constitucionalmente protegida no puede verse amenazada por un régimen especial optativo para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas entre sociedades profesionales y sus socios. Bastaría que el obligado tributario no se acogiera al mismo para situarse en las mismas condiciones que el resto de sus competidores. Si la regulación específica del régimen especial no responde a sus objetivos o pretensiones, sólo tendría que acogerse al régimen general. Y la mera especulación sobre la aplicabilidad espuria del art. 16.6 del RIS carece de entidad jurídica para fundamentar una eventual vulneración de la libertad de empresa... " (la negrita es nuestra).

Esta imposibilidad de realizar el ajuste por operaciones vinculadas en los ejercicios 2014 y 2015 en la forma en que se ha hecho, ya determina por sí sola la estimación del recurso. Sin embargo, debemos indicar que queda acreditado que en la cuenta bancaria titularidad de la entidad recurrente, en fecha 16-10-2015, se ingresó la cantidad de 4.103 €, y que, pese a los requerimientos efectuados por la Inspección para que aportara la documentación justificativa del origen de esos fondos, la recurrente no presentó documentación alguna. Por lo que el importe de los ingresos obtenidos debe ser incrementados en dicha cantidad.

Con respecto a los gastos deducibles, la Inspección, pese a lo manifestado por la recurrente, sí ha tenido en cuenta como gasto en la sociedad el importe de 6.000 € que consta en el libro diario de la sociedad y que se ha contabilizado en la cuenta 642 por aportación de la sociedad a Modesta de un plan de pensiones, y, con independencia de que se haya considerado en el IRPF como un incremento por rendimientos de trabajo, se ha minorado la base imponible en ese importe como gasto en el ejercicio 2014 en el Impuesto sobre Sociedades.

Con respecto a los restantes gastos a tener en cuenta para determinar el rendimiento de la explotación, es cierto, como señala la Inspección, que todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que se cumplan las condiciones de que esté contabilizado, que esté debidamente justificado, que se impute en el periodo impositivo en el que se haya devengado, sin perjuicio de las excepciones que señala la Ley, y que los gastos tengan correlación con los ingresos. La recurrente fue requerida en varias ocasiones para que justificara los gastos. Pero no los justificó, alegando, y tratando de acreditar mediante una prueba testifical, que ello fue debido a discrepancias con el asesor; pero lo cierto es que los gastos no han sido debidamente justificados mediante facturas o cualquier otro medio de prueba que acreditara los gastos de personal o gastos de local, o cualesquiera otros que estuvieran debidamente justificados cumpliendo los requisitos de la normativa tributaria, como señala el art. 106 LGT.

En base a lo anterior, la Administración pudo comprobar que no constaban en los libros contables de la sociedad los gastos que se habían deducido en la declaración del Impuesto sobre Sociedades por importes de 21.623,46 € en el ejercicio 2014, y 27.857,40 € en el 2015. Pero esta Sala aprecia un error en los gastos no deducibles que suponen un incremento en el rendimiento de la explotación, pues en el cuadro obrante a la página 6 del acuerdo de liquidación (y en el de las páginas 5 y 6 del acta de disconformidad), el total de gastos que se consideran no justificados y, por tanto, que incrementan el rendimiento de la explotación declarado por gastos no deducibles, es de 22.107,46 € en el ejercicio 2014, y 29.990,28 € en el 2015. Estos importes, como vemos, se hacen constar como no registrados ni justificados. Sin embargo, no se corresponden esos importes con los que realmente no se han justificado; y, de hecho, realizando una simple operación aritmética, comprobamos que 22.107,46 € que se dicen no justificados en 2014, es la suma de los 21.623,46 € más 484 € que, según el acta de disconformidad (página 6/10), sí han sido justificados mediante facturas y otra documentación. Y lo mismo ocurre con el ejercicio 2015 en el que la cantidad de 29.990,28 € es el resultado de los 27.857,4 € que no constan en los libros contables más 2.132,88 € que, según el acta de disconformidad (véase de nuevo página 6/10) sí han sido justificados mediante facturas y otra documentación. Por ello, de los gastos considerados como no deducibles por la Inspección y que suponen un incremento en el rendimiento de la explotación, habrá que restar en el año 2014 484 €, y en el año 2015 2.132,88 € que la propia Inspección, insistimos, entiende que sí están debidamente justificados.

Por último, se ha de indicar, como señala el Abogado del Estado, que no era posible aplicar el método de estimación indirecta al ser un método subsidiario y no darse las circunstancias del art. 53.1 LGT.

Quinto.

En razón de todo ello, procede estimar el recurso contencioso administrativo formulado, por ser no conforme a Derecho la resolución recurrida respecto de los ejercicios 2014 y 2015, al no ser correcto el régimen empleado

para calcular el valor de mercado de las operaciones vinculadas, y no ser correcto el incremento por gastos no deducibles en los términos indicados en el fundamento anterior; sin que haya lugar a expresa imposición de costas, dada la complejidad del asunto (art. 139 de la Ley de la Jurisdicción).

En atención a todo lo expuesto, y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 604/21, interpuesto por la entidad DIRECCION000., contra la resolución del TEAR de Murcia de 30 de junio de 2021, estimatoria parcial de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, formuladas contra los acuerdos de liquidación derivados de las actas de disconformidad n.º A02- NUM006 y n.º A02- NUM007, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2013, 2014 y 2015; por no ser la misma conforme a derecho en lo que se refiere a los periodos 2014 y 2015 en los términos expuestos en el fundamento cuarto de esta sentencia; sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el art. 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el art. 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, 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.