



Roj: STSJ M 6539/2015 - ECLI:ES:TSJM:2015:6539
Id Cendoj: 28079330052015100692
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 5
Nº de Recurso: 318/2013
Nº de Resolución: 692/2015
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Tipo de Resolución: Sentencia

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0004915

Procedimiento Ordinario 318/2013

Demandante: IMIT Y MAGINATION, S. A.

PROCURADOR D. /Dña. OLGA ROMOJARO CASADO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 692

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosá Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a veintiséis de mayo de dos mil quince.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **318/2013**, interpuesto por la entidad **IMIT Y MAGINATION, S.A.**, representada por la Procuradora Dª Olga Romojaro Casado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 18 de diciembre de 2012, que resolvió las reclamaciones NUM000 , NUM001 y NUM002 , deducidas contra liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida, con devolución de la cantidad que solicitó en su día más intereses.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 26 de mayo de 2015, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 18 de diciembre de 2012, que resolvió las reclamaciones NUM000 , NUM001 y NUM002 , deducidas por la entidad actora contra liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, por importes de 53.540#95 euros a devolver, 3.573#56 euros a ingresar y 32.082#26 euros a devolver, respectivamente.

La citada resolución confirmó las liquidaciones derivadas de las actas de disconformidad A02- NUM003 (ejercicio 2006) y A02- NUM004 (ejercicio 2007 en la que se regulariza la operación vinculada), y anuló la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM005 (ejercicio 2007, regularización de diversos gastos) para ser sustituida por una nueva liquidación con la misma cuota y calculando los intereses de demora hasta el 15 de abril de 2010.

SEGUNDO.- Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1) En la liquidación que deriva del acta A02- NUM003 , relativa al ejercicio 2006 del Impuesto sobre Sociedades, se hace constar, en esencia, lo siguiente:

La actividad desarrollada por el obligado tributario en el periodo objeto de comprobación, sujeta y no exenta al IVA, clasificada en el apígrafe 844 del IAE, fue la de servicios de publicidad, relaciones públicas y similares.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado declaración con una cuota de 29.601#24 euros.

Imit y Magination S.A. (en adelante IMIT) es una entidad cuyos partícipes

son D. Evaristo , con una participación del 8#57% y la sociedad De Voces y de Ideas S.L., con una participación del 91#43% (los datos de los porcentajes son los declarados por el sujeto pasivo en su declaración del Impuesto sobre Sociedades 2006). El Sr. Evaristo es el socio mayoritario de la entidad De Voces y de Ideas S.L., con una participación del 94,28%

En las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio (Evaristo) procede practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en el art. 16.2.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004 , que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en el art. 16 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1777/2004.

En el ejercicio 2006 IMIT obtuvo unos ingresos de explotación por importe de 355.200#00 euros, de los cuales:

- 291.200#00 euros correspondieron a facturas emitidas por dicha entidad a TV Autonomía Madrid S.A. (en adelante Telemadrid) "por la presentación del programa Metro a Metro en las grabaciones correspondientes a los programas ..."

- 58.000#00 euros correspondieron a facturas emitidas a Thinking Heads Cuentin Talentino Impulsando Talento S.L. (en adelante Thinking Heads) por participación en convenciones, conferencias y presentaciones comerciales.

- 2.500#00 euros correspondieron a la factura emitida a Osborne Distribuidora S.A.U. por la prestación de servicios de D. Evaristo según contrato de 15/07/04.

- 2.000#00 euros correspondieron a la factura emitida a Lateral Marketing y Comunicación S.L. por locución en vídeo.

- 1.500#00 euros correspondieron a la factura emitida a Editorial Planeta S.A. por la presentación de los Premios Planeta 2006.

La retribución percibida en 2006 por D. Evaristo procedentes de la entidad IMIT fue la siguiente:

- Retribución percibida por derechos de imagen del programa Metro a Metro correspondientes a 2006, 43.680#00 euros.

En el IAE del ejercicio 2006 D. Evaristo estuvo dado de alta en el epígrafe 016 de actividades artísticas.

Para que se apliquen las reglas de valoración sobre operaciones vinculadas

tienen que darse dos requisitos, el primero subjetivo, es que efectivamente estemos ante operaciones realizadas entre partes vinculadas, y el segundo objetivo, que la valoración dada por las partes a dichas operaciones difiera del valor normal de mercado. Además, se requiere una condición adicional, y es, que

la valoración dada por el particular diferente al valor normal de mercado debe producir un perjuicio para la Hacienda Pública.

D. Evaristo es socio con una participación del 8#57 % y administrador de la entidad en el ejercicio 2006.

La operación a valorar es la prestación de servicios realizada por D. Evaristo a favor de la entidad IMIT, prestación de servicios que se concreta en la intervención del Sr. Evaristo en programas de Telemadrid y de TVE SA, en conferencias, convenciones, presentaciones comerciales y una locución para vídeo.

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la Inspección, al valor normal de mercado, por lo siguiente:

En primer lugar, IMIT facturó en el ejercicio 2006 por la intervención del Sr. Evaristo 291.200#00 euros a Telemadrid, 58.000#00 euros a Thinking Heads, 2.500#00 euros a Osborne Distribuidora, 2.000#00 euros a Lateral Marketing y 1.500#00 euros a Editorial Planeta; precios que fueron pactados entre partes independientes.

Sin embargo, por estas intervenciones D. Evaristo recibió en el año 2006 de IMIT unas retribuciones como profesional por importe de 43.680#00 euros.

En definitiva, las retribuciones percibidas por D. Evaristo como profesional de la entidad IMIT en el ejercicio 2006 son muy inferiores al precio de mercado correspondiente a la prestación de los servicios efectuada por el Sr. Evaristo a favor de dicha entidad.

De acuerdo con la anterior normativa, que afectaría al ejercicio 2006, es condición de aplicabilidad de la regla de valoración en operaciones vinculadas que el precio convenido entre las personas o entidades intervinientes hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, considerando a estos efectos el conjunto de personas y entidades vinculadas.

En el presente caso se produce una menor tributación, ya que la retribución

satisfecha al Sr. Evaristo por parte de IMIT resulta inferior de forma sustantiva a la normal de mercado, lo que da lugar a una menor tributación en el IRPF correspondiente a D. Evaristo, que no se compensa con la menor cuota tributaria que resultaría del ajuste en el IS correspondiente a IMIT.

Los ingresos percibidos por IMIT por las intervenciones en programas de televisión y en presentaciones y convenciones los obtuvo únicamente por la participación exclusiva de D. Evaristo en dichos eventos.

En los contratos firmados por IMIT con Telemadrid y con TVE, IMIT se compromete a poner a disposición de éstas la participación del Sr. Evaristo como presentador de los programas.

Consultada la Base de Datos de la Seguridad Social, en el ejercicio 2006 no tuvo dado de alta a ningún trabajador dependiente.

IMIT no realiza ninguna actividad económica que suponga un valor añadido a lo realizado por la persona física, ni asume ningún riesgo ni aporta ningún activo propio que sea relevante. Carece de los medios materiales y humanos necesarios para realizar la misma.

Así, el valor normal de mercado correspondiente al ejercicio 2006 es de 320.799#39 euros, ya que los ingresos obtenidos por IMIT de sus clientes por los servicios prestados por el Sr. Evaristo ascienden a 355.200#00 euros, debiendo descontarse los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido IMIT, que son 34.400#61 euros.

La Inspección no admite como deducibles los gastos contabilizados que no se encuentran relacionados con el ejercicio de la actividad de IMIT y que, por ello, no cumplen con el principio de correlación de ingresos y gastos, por importe total de 143.267#01 euros, por los siguientes conceptos:

A) Gastos relacionados con la ejecución de vivienda unifamiliar aislada en la Caldera, El Raso, **Candeleda** (Ávila).

B) Otros gastos no deducibles

- Gastos de amortización: En la contabilidad de IMIT SA no se recogen gastos relacionados con el domicilio fiscal de la sociedad, C/ Claudio Coello 28 2º I, Madrid. Los gastos y activos relacionados con este inmueble se contabilizan y se consideran deducibles en la sociedad De Voces y de Ideas, socio mayoritario de IMIT con una participación del 91#43%. La Inspección considera que los activos contabilizados por IMIT relativos a mobiliario, equipos de oficina e instalaciones no están relacionados con su domicilio fiscal y, por tanto, tampoco están relacionados con su facturación emitida. No se admiten como gasto deducible al no considerarse activos relacionados con su actividad económica. No obstante, sí se admite la deducción de los equipos informáticos.

- Otros gastos no relacionados con la facturación emitida por IMIT en el año 2006, por importe total de 8.158#48 euros.

De acuerdo con todo lo expuesto, procede por una parte aumentar la base imponible, disminuyendo los gastos deducibles en 143.267#01 euros y por otra parte disminuir la base imponible admitiendo un mayor importe por los servicios recibidos de D. Evaristo, como consecuencia del valor normal de mercado de los mismos, resultando un rendimiento neto de cero euros.

Teniendo en cuenta la valoración efectuada de las operaciones realizadas entre D. Evaristo e IMIT, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, en virtud del cual la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas, se ha incoado en esta misma fecha acuerdo de liquidación a D. Evaristo por el ejercicio 2006 del IRPF, a efectos de efectuar el correspondiente ajuste positivo.

En virtud de lo expuesto, se practicó liquidación con un importe total a devolver de 58.971#15 euros (53.540#95 euros de cuota y 5.430#20 euros de intereses de demora).

2) En la liquidación que deriva del acta A02- NUM004, relativa al ejercicio 2007 del Impuesto sobre Sociedades, se hace constar, en esencia, lo siguiente:

La actividad desarrollada por el obligado tributario en el periodo objeto de comprobación, sujeta y no exenta al IVA, clasificada en el apígrafe 844 del IAE, fue la de servicios de publicidad, relaciones públicas y similares.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado declaración con una cuota de 1.470#90 euros.

En las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio (D. Evaristo) procede practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas por concurrir en este caso los requisitos y condiciones establecidos en el apartado 3 del art. 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, y en el art. 16 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

El motivo por el que se practica la presente regularización se limita a la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de operaciones vinculadas de la operación vinculada que se describe a continuación.

En el ejercicio 2007 IMIT S.A. obtuvo unos ingresos de explotación por importe de 296.200#00 euros, de los cuales:

- 161.000#00 euros correspondieron a facturas emitidas por dicha entidad a Telemadrid "por la presentación del programa Metro a Metro en las grabaciones correspondientes a los programas ..."

- 115.000#00 euros correspondieron a facturas emitidas por dicha entidad a

Sociedad Mercantil Estatal Televisión Española S.A. (en adelante TVE SA) "por la presentación del programa El Negociador por Evaristo en las grabaciones correspondientes a los días ..."

- 16.400#00 euros correspondieron a facturas emitidas por dicha entidad a Thinking Heads S.L. por presentaciones comerciales.

- 3.000#00 euros correspondieron a la factura emitida por dicha entidad a Repsol YPF S.A. por la presentación por Evaristo del Equipo Repsol en el Mundial de Motociclismo.

- 800#00 euros correspondieron a dos facturas emitidas por dicha entidad a

Hachette Filipacchi S.A. por los artículos de Evaristo en las revistas de Endesa y Paradores.

Las retribuciones percibidas por D. Evaristo procedentes de la entidad IMIT fueron las siguientes para el ejercicio 2007:

- Retribución percibida por servicios profesionales prestados a IMIT SA por importe de 12.500#00 euros.

En el IAE del ejercicio 2007 el Sr. Evaristo estuvo dado de alta en el epígrafe 016 de actividades artísticas.

Para que se apliquen las reglas de valoración sobre operaciones vinculadas tienen que darse dos requisitos, el primero subjetivo, es que efectivamente estemos ante operaciones realizadas entre partes vinculadas, y el segundo objetivo, que la valoración dada por las partes a dichas operaciones difiera del valor normal de mercado. Además, se requiere una condición adicional, y es que la valoración dada por el particular diferente al valor normal de mercado debe producir un perjuicio para la Hacienda Pública.

Las personas intervinientes en la operación descrita están vinculadas entre sí, ya que el Sr. Evaristo es socio con una participación del 8#57 % y administrador de la entidad en el ejercicio 2007.

La operación a valorar es la prestación de servicios realizada por D. Evaristo a favor de la entidad IMIT, prestación de servicios que se concreta en la intervención del Sr. Evaristo en programas de Telemadrid y de TVE, en conferencias, convenciones, presentaciones comerciales y una locución para vídeo.

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la Inspección, al valor normal de mercado, por lo siguiente:

En 2007 IMIT facturó 161.000#00 euros a Telemadrid, 115.000#00 euros a TVE, 16.400#00 euros a Thinking Heads, 3.000# 00 euros a Repsol y 800#00 euros a Hachette Filipacchi. Este precio fue pactado entre partes independientes.

Sin embargo, por estas intervenciones D. Evaristo recibió en 2007 de la entidad IMIT unas retribuciones como profesional por importe de 12.500#00 euros, importe muy inferior al precio de mercado correspondiente a la prestación de los servicios efectuada por el Sr. Evaristo a favor de dicha entidad.

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

En este caso, se trata de determinar el valor de mercado de la prestación de servicios de D. Evaristo a IMIT en 2007.

Esta determinación del valor de mercado de los servicios se basa en considerar que lo que vale el servicio del Sr. Evaristo es el valor del servicio de IMIT a sus clientes (296.200#00 euros) deduciendo de este importe los pagos que IMIT realiza para la prestación de estos servicios (21.735#94 euros). Por tanto, el valor normal de mercado de esos servicios asciende a 274.464#06 euros, de donde hay que reducir 12.500#00 euros correspondientes a las retribuciones satisfechas por IMIT al Sr. Evaristo, debiéndose disminuir la base imponible del impuesto en 261.964#06 euros.

Los gastos no relacionados con la actividad de IMIT en 2007 ascienden a 147.814#42 euros y se desglosan en el acta firmada en la misma fecha con número A02- NUM005 .

En paralelo se han llevado a cabo actuaciones de comprobación en relación con D. Evaristo por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período 2007, habiéndose incoado acta de disconformidad donde se realiza la correspondiente corrección.

Por todo lo expuesto, se practicó liquidación por importe a devolver de 32.250#78 euros (32.082#26 euros de cuota y 168# 52 euros de intereses de demora).

3) En la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM005 , también relativa al ejercicio 2007 del Impuesto sobre Sociedades, se hace constar, en esencia, lo siguiente:

Conforme al art. 21.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se han incoado dos actas al obligado tributario por el ejercicio 2007 del impuesto, la A02- NUM004 , limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada, y la segunda (A02- NUM005) donde se documentan los demás elementos resultantes de la regularización.

De acuerdo con la normativa del impuesto, para que sean deducibles los gastos deben reunir una serie de condiciones, entre ellas estar relacionados con la actividad.

Los gastos contabilizados que no están relacionados con el ejercicio de la actividad de IMIT y que, por tanto, no cumplen con el principio de correlación de ingresos y gastos, por importe total de 147.814#42 euros, son los siguientes:

A) Gastos relacionados con la ejecución de vivienda unifamiliar aislada en La Caldera, El Raso, **Candeleda** (Ávila).

El sujeto pasivo aportó contrato de arrendamiento de obra o servicio entre IMIT y el arquitecto D. Jose Pedro de fecha 22/02/05, en el que se deja constancia de la intención de IMIT de promover una vivienda unifamiliar en dicha localidad, habiendo concedido el Ayuntamiento de **Candeleda** la licencia para la construcción el 20 de noviembre de 2007.

El 25/10/07 IMIT amplió su objeto social modificando el artículo 2º de los Estatutos añadiendo la letras I) J) K), que son:

I) La compraventa de fincas rústicas y la explotación agropecuaria de las mismas en régimen directo, de arquería o de arrendamiento.

J) La prestación de servicios de hospedaje y turismo rural.

K) La adquisición, explotación, compra, venta y alquiler de bienes inmuebles, y la realización de toda clase de obras y construcciones.

El IAE de IMIT de los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 es 844, servicios de publicidad, relaciones públicas y similares.

En los años 2006 y 2007 no existen facturas emitidas relacionadas con prestación de servicios de hospedaje y turismo rural.

En el modelo 347 de 2008 las ventas declaradas tampoco se refieren a la prestación de servicios de hospedaje y servicio rural.

Consultadas en internet páginas web con información de casas rurales en **Candeleda**, no se encontró ninguna que se ajuste con esta propiedad de IMIT.

Sí se encontró en el Diario de Ávila Digital de 07/04/2010 una noticia relacionada con la presentación de Evaristo del Museo del Juguete de Hojalata de **Candeleda** y en la misma se puede leer " Evaristo (..) se está terminando de construir una vivienda en la localidad".

Asimismo, en el blog de D. Evaristo Elblogdelcapi en la categoría "mis cosas" se han encontrado referencias a la finca los días 02/10/07, 01/02/09, 06/04/09, 12/08/09 de las que se desprende el uso de la misma por parte del administrador de IMIT a la que se refiere como "la casa del campo" (01/02/09).

En definitiva, los gastos relacionados con la finca de **Candeleda** no son fiscalmente deducibles por tratarse de un bien ajeno a la actividad empresarial de la sociedad, ascendiendo su importe total a 136.707#85 euros.

B) Otros gastos no deducibles**- Gastos de amortización:**

No se admite como gasto relacionado con la actividad de IMIT en el año 2007 los gastos relativos a la amortización de construcciones, instalaciones y mobiliario por tratarse de activos no relacionados con la actividad económica de la sociedad. Sí se admite la deducción de los equipos informáticos y del elemento de transporte. Importe total, 3.204#03 euros.

- Otros gastos no relacionados con la facturación emitida por IMIT en el año 2007, por importe total de 7.902#54 euros.

De acuerdo con todo lo anterior y con la normativa expresada, los gastos relacionados no pueden admitirse como gastos deducibles por vulnerar el principio de correlación de ingresos y gastos, por lo que procede el aumento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en 147.814#12 euros (136.707#85 + 3.204#03 + 7.902#54).

En consideración a los dos motivos antes expuestos, procede efectuar la siguiente regularización en el Impuesto sobre Sociedades del obligado tributario del ejercicio 2007.

Mientras el primer motivo de regularización -por la operación vinculada- determina una disminución de la base imponible declarada de 261.964#06 euros, el segundo motivo de regularización -los gastos no admitidos como deducibles- determina un aumento de dicha base imponible de 147.814#42 euros, dando como resultado una disminución de la base imponible de 114.149# 64 euros.

La propuesta contenida en el acta A02- NUM004 determina una cuota a devolver de 32.082#26 euros en el ejercicio 2007, lo que se tiene en cuenta a la hora de practicar esta liquidación

Por todo lo expuesto, se practicó liquidación por importe de 3.573#56 euros a ingresar (3.206#21 euros de cuota y 367#35 euros de intereses de demora).

4) Las tres liquidaciones fueron impugnadas ante el TEAR de Madrid, que por resolución de fecha 18 de diciembre de 2012 confirmó las liquidaciones que derivan de las actas A02- NUM003 (ejercicio 2006) y A02- NUM004 (ejercicio 2007, regularización de la operación vinculada), y anuló la liquidación que deriva del acta A02- NUM005 (ejercicio 2007, regularización de gastos) para ser sustituida por una nueva liquidación que mantenga la misma cuota y que calcule los intereses de demora hasta el día 15 de abril de 2010.

TERCERO.- La entidad actora solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida alegando, en relación con la deducibilidad de los gastos de la casa rural, que el 25 de octubre de 2007 amplió su objeto social a la prestación de servicios de hospedaje y turismo rural, obteniendo el 20 de noviembre de ese mismo año la licencia de construcción del Ayuntamiento de **Candeleda**, que en el mes de agosto de 2011 concedió la licencia de primera ocupación del edificio, lo que permitió obtener en el ejercicio 2012 los primeros ingresos por el alquiler de esa casa rural, lo que demuestra la afección del bien a dicha actividad, negando eficacia probatoria a los elementos tomados en consideración por la Inspección para llegar a distinta conclusión, toda vez que las impresiones de un periodista de un diario local no pueden servir para liquidar impuestos y lo único que escribió el Sr. Evaristo en su blog es que se estaba construyendo "la casa de campo", lo que no excluye su destino al hospedaje y turismo rural.

Con respecto a la valoración de la operación vinculada, aduce que la tesis de la Administración implica que el margen de beneficio que obtiene la sociedad es nulo, lo que no se sustenta económica ni fiscalmente, pues el art. 16.6 del Real Decreto 1777/2004 es el único que valora una situación análoga y establece que en el supuesto de que los rendimientos repercutidos al socio profesional sea del 85% de los percibidos por la entidad, se considerarán valorados a valor de mercado, lo que significa que la sociedad puede percibir el restante 15% de los ingresos para obtener un margen de beneficios razonable, por lo que no es procedente en este caso imputar al Sr. Evaristo el 100%.

Por último, en cuanto a la utilización de medios materiales y humanos por la sociedad, destaca que dispone de un domicilio social con suficientes elementos materiales (ordenadores, mobiliario...), agregando que aunque sin duda la mayor parte de los medios personales los representa el socio de la sociedad, ésta posee un nombre y un prestigio, y además contrataba en ciertos momentos a empresas y profesionales independientes para la realización de determinados trabajos.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en relación con las operaciones realizadas entre la sociedad y el socio, que el criterio de la Administración es

lógico teniendo en cuenta que la sociedad carece de medios personales y materiales adecuados para la prestación de los servicios facturados a terceros, siendo el socio la única persona habilitada para ello y sin que la sociedad aporte nada ni corra riesgo empresarial alguno.

En cuanto a la deducibilidad de determinados gastos, alega que recae sobre la recurrente la carga de probar la realidad de los mismos y que concurren los requisitos necesarios para la deducción, es decir, que tengan relación directa con la obtención de los ingresos correspondientes a la actividad. Así, considera que no son deducibles los gastos derivados de la construcción de la vivienda unifamiliar en **Candeleda** al no tener relación con la actividad empresarial de la sociedad, ya que en los años 2006, 2007 y 2008 no aparecen facturas o ventas declaradas que tengan nada que ver con el turismo rural y, además, las informaciones aparecidas en la prensa y en el propio blog del socio confirman, dados sus términos, que la finalidad de esos gastos es atender a las necesidades del socio y su familia.

Destaca, por último, que al tener que ser imputados al socio los ingresos obtenidos por la sociedad, previa deducción de los gastos pertinentes, procede la devolución de las cantidades ingresadas en la medida que exceden de lo exigible legalmente, de manera que procede la confirmación de la resolución recurrida.

QUINTO.- Delimitado el ámbito de este proceso, el debate se centra en dos cuestiones: 1) valorar las operaciones realizadas entre la sociedad actora y el socio; 2) determinar si son deducibles o no los gastos de construcción de la vivienda sita en la localidad de **Candeleda** (Ávila).

Con respecto a la primera cuestión, la Administración tributaria sostiene que las operaciones se concretan en la intervención exclusiva y personal del Sr. Evaristo en programas de televisión, conferencias, convenciones, presentaciones comerciales y locuciones, sin que la actora haya efectuado ninguna actividad económica que implique un valor añadido a lo realizado por la persona física, no asumiendo ningún riesgo ni aportado ningún activo propio que sea relevante al carecer de los medios materiales y humanos necesarios para ello. Por tanto, valoró las operaciones en el importe de los ingresos obtenidos por IMIT de sus clientes por los servicios prestados por el socio, deduciendo de aquéllos los gastos relacionados con la actividad en que había incurrido IMIT.

La parte actora, por su parte, no cuestiona el valor de mercado asignado a las operaciones (rendimientos obtenidos por la sociedad), pero considera que al admitirse sólo la deducción de los gastos en que había incurrido la sociedad, el margen para la entidad es nulo, por lo que postula que sólo se impute al socio el 85% de los ingresos percibidos para que la sociedad pueda percibir el restante 15%, obteniendo así un margen de beneficios razonable.

Así las cosas, conforme al art. 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el régimen de estimación directa la base imponible se calcula corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. Y el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Por otro lado, el art. 16.1 del citado Real Decreto Legislativo dispone que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, que es el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En consecuencia, siendo evidente que en este caso existe un precio real de mercado, que fue el convenido entre la sociedad actora y las entidades a las que prestó sus servicios el socio, Sr. Evaristo, es indudable que la base imponible de la entidad recurrente correspondiente a esas operaciones vinculadas tiene que venir determinada por los rendimientos obtenidos en ese concepto por dicha sociedad menos los gastos en que incurrió para su obtención.

En este punto hay que recordar que la entidad actora no aportó ningún medio propio (ni material ni personal) para que el socio prestase sus servicios a terceros, no habiendo asumido tampoco riesgo alguno, por lo que no cabe admitir otros gastos distintos a los aceptados por la Inspección.

El invocado art. 16.6 del Real Decreto 1777/2004 no es de aplicación al caso porque ese apartado 6 fue introducido en el art. 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modo que no estaba vigente en los ejercicios fiscales que nos ocupan (2006 y 2007). En cualquier caso, ese apartado establece unos requisitos para considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado, a cuyo efecto exige, entre otros requisitos, que la entidad cuente con los

medios materiales y humanos adecuados, exigencia que aquí no concurre. Por otro lado, el 85% al que alude la actora no se refiere al porcentaje que tiene que imputarse al socio sobre los rendimientos obtenidos por la entidad, sino que hace referencia al porcentaje que las retribuciones de los socios por los servicios prestados a la entidad debe representar en el resultado positivo del ejercicio previo, lo que es distinto, no estableciendo esa norma que el 15% restante sea un beneficio de la sociedad.

Además, el beneficio empresarial tiene que ser consecuencia del desarrollo de una verdadera actividad comercial, y en este caso, como antes se ha dicho, la sociedad recurrente no aportó ningún medio material ni personal que añadiese valor a la actuación personal del socio. Así las cosas, aunque en la demanda se afirma que la actora tiene medios materiales y ha contratado en ocasiones a profesionales y empresas independientes como soporte para que el Sr. Evaristo prestase sus servicios a terceros, lo cierto es que la actora no ha aportado prueba alguna que avale su tesis, la cual entra en abierta contradicción con las conclusiones que se mantienen en las liquidaciones impugnadas, que se basan en elementos probatorios que no han sido desvirtuados y que evidencian que la recurrente carece de la infraestructura necesaria para proporcionar medios que permitan incorporar valor a la actividad del socio como persona física.

SEXTO.- En cuanto a la deducibilidad o no de los gastos de construcción de la vivienda sita en la localidad de **Candeleda** (Ávila), ante todo debe señalarse que, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por su vinculación con la actividad económica, pues el gasto tiene que ser necesario para la obtención del ingreso, es decir, debe existir correlación entre ingresos y gastos.

Además, esta Sala y Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el sujeto pasivo la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 al proclamar: *"...con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales"*.

Así, la Administración afirma que no existe esa afectación porque en los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 la recurrente estaba dada de alta en el epígrafe 844 del IAE, servicios de publicidad, relaciones públicas y similares, añadiendo que en los años 2006 y 2007 no había emitido facturas relacionadas con prestación de servicios de hospedaje y turismo rural, y en el modelo 347 de 2008 las ventas declaradas tampoco se refieren a la prestación de los indicados servicios. Y destaca además que consultadas páginas web con información de casas rurales en **Candeleda**, no se encontró ninguna referencia al inmueble de la actora, aunque sí se encontró una noticia en el Diario de Ávila Digital de 07/04/2010 en la que se podía leer que " Evaristo (..) se está terminando de construir una vivienda en la localidad", existiendo también referencias al inmueble en el blog de D. Evaristo de las que se desprende el uso de la misma por parte del administrador de la entidad demandante.

Por el contrario, la sociedad actora alega que la afectación de la vivienda a la actividad de hospedaje y turismo rural resulta de datos objetivos que no han sido rebatidos, en concreto la ampliación del objeto social a tales servicios el 25 de octubre de 2007, así como la obtención de rendimientos por el alquiler de la casa en el ejercicio 2012.

Pues bien, los hechos invocados por la demandante son insuficientes para sustentar su pretensión, por lo que no ha cumplido la carga probatoria que le impone el art. 105.1 de la LGT . En efecto, es cierto que la entidad actora amplió su objeto social a las actividades que se especifican en la demanda, pero también lo es que ese objeto social incluye actividades que nunca ha desarrollado dicha sociedad. Y tampoco resulta definitiva la aportación de una sola factura, de 23 de septiembre de 2012, por importe de 1.090#91 euros más IVA, en concepto de "alquiler casa rural fin de semana", que es un dato aislado teniendo en cuenta que la vivienda obtuvo la licencia de primera ocupación en agosto de 2011.

Con los anteriores actos se pretende exclusivamente crear una apariencia que no se corresponde con la realidad y cuyo único fin es reducir la carga fiscal del contribuyente, toda vez que la actora no ha probado haberse dado de alta en el epígrafe del IAE referido a la actividad de turismo rural -sólo consta que entre 2006 y 2010 estuvo dada de alta en el epígrafe relativo a servicios de publicidad y relaciones

públicas-, no justifica tener empleados para realizar en el inmueble las tareas propias de esa actividad y tampoco acredita la adquisición de los elementos y suministros necesarios a tal fin. En este punto adquieren relevancia los restantes elementos probatorios valorados por la Administración (falta de referencia del citado inmueble en páginas web sobre casas rurales en **Candeleda**, información periodística y noticias del blog del Sr. Evaristo), los cuales, si bien considerados aisladamente pueden no resultar decisivos, en unión de los datos antes reseñados permiten afirmar que no ha quedado demostrada la afectación del inmueble a la actividad empresarial de la recurrente al existir un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, entre los hechos demostrados por la Inspección y los que se deducen de aquéllos, de manera que los gastos cuestionados no tienen carácter deducible.

Por otro lado, la parte actora no alega nada en la demanda en relación con los restantes gastos cuya deducción no ha sido admitida por la Administración tributaria, cuya decisión debe ser mantenida al no haberse justificado la conexión de esos gastos con la actividad de la sociedad recurrente.

Finalmente, la actora manifiesta expresa conformidad en la demanda con la resolución del TEAR en lo relativo al cálculo de los intereses de demora, por lo que no existe debate sobre tal cuestión.

En consecuencia, es procedente confirmar la resolución recurrida por ser ajustada a Derecho, con desestimación del presente recurso.

SÉPTIMO.- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción , precepto reformado por la Ley 37/2011, se imponen las costas a la parte actora por haber sido rechazadas todas sus pretensiones.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad **IMIT Y MAGINATION, S.A.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 18 de diciembre de 2012, que resolvió las reclamaciones deducidas contra liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida y con imposición de costas a la parte actora.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.