

☰ Índice

- ANTECEDENTES DE HECHO	2
- FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
- FALLO	9

📄 Documentos relacionados

- Legislación

Cita Ley 42/2015 de 5 octubre de 2015. Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Cita art. 20.1 y art. 21 de RD 634/2015 de 10 julio de 2015. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades

Cita art. 16.3.a, art. 16.3.b y art. 16.9 de Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita RD 1793/2008 de 3 noviembre de 2008. Modifica Rgto. Impuesto sobre Sociedades

Cita art. 190.2 de RD 1065/2007 de 27 julio de 2007. Rgto. general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

Cita art. 41 de Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Cita RD 1777/2004 de 30 julio de 2004. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades

Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo de 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita art. 16.1 y art. 101 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria

Cita art. 243.2 de Ley 1/2000 de 7 enero de 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

Cita art. 248 y dad. 15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial

- Jurisprudencia

Cita STS Sala 3ª de 25 julio de 2000 (J2000/29995)

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2016/0002609

Procedimiento Ordinario 114/2016

Demandante: STAVELOT COMUNICACION, S.L.U.

PROCURADOR D./Dña. MARIA JOSE BUENO RAMIREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 830

RECURSO NÚM.: 114-2016

PROCURADOR DÑA.: MARÍA JOSÉ BUENO RAMÍREZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Inocencia

En la Villa de Madrid a 29 de septiembre de 2017

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 114/2016, interpuesto por STAVELOT COMUNICACIÓN S.L.U., representado por la Procuradora D^a María José Bueno Ramírez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones números NUM000 deducidas contra los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/2008/2009.

Habiendo comparecido como parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada por el Abogado del Estado.

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 así como los actos de liquidación y sanción por ella confirmados.

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 septiembre de 2017, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a Inocencia , 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 26 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones deducidas por el actor contra los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/2008/2009, por un importe total a devolver de 121.914,04€, siendo la cuantía de la reclamación de 55.173,37€, correspondiente al ejercicio 2007.

SEGUNDO.- La resolución impugnada trae causa de la liquidación que deriva del acta de disconformidad NUM001, incoada por la Inspección el día 21 de febrero de 2013 al actor en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/2008/2009. En dicha liquidación se hace constar, en síntesis, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 22 de marzo de 2012 y han tenido carácter general respecto del impuesto y periodos antes mencionados.

La sociedad STAVELOT COMUNICACIÓN S.L., se constituye el 24/06/2005, según anotaciones del Registro Mercantil. El único socio constituyente es D. Ezequiel, siendo él también el administrador único de la sociedad.

El obligado tributario figura en las bases de datos de la Agencia Tributaria dado de alta, como actividad principal, en los ejercicios objeto de comprobación en los epígrafes 999 y 844 del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), cuya denominación es "Otros servicios N.C.O.P." y "Servicios de publicidad, relaciones públicas" respectivamente.

Como resultado de las actuaciones de comprobación se ha formulado una propuesta de liquidación que ha dado lugar acta de disconformidad NUM001 que origina el presente acuerdo de liquidación, por el que se regulariza la tributación a efectos del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

No obstante, cabe destacar que como consecuencia de las actuaciones de referencia, se incoan dos actas al obligado tributario por el concepto Impuesto sobre Sociedades y períodos 2007, 2008 y 2009, de acuerdo con el artículo 21.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción por Real Decreto

1793/2008, de 3 de noviembre, en vigor desde 19 de noviembre de 2008, en la medida en que en el curso de las actuaciones ha tenido lugar un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, no siendo la corrección valorativa resultante del mismo el objeto único de la regularización que procede.

Operación vinculada:

Stavelot Comunicación, S.L., comenzo sus operaciones con fecha de 24 de junio de 2005. Conforme al art. 2º de sus Estatutos la sociedad tiene por objeto:

- a) Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares.
- b) Servicios de periodismo en cualquiera de sus múltiples vertientes.
- c) Compra y venta de inmuebles, alquileres y cualquier otra actividad relaciones con los mismos.

D. Ezequiel era en los ejercicios objeto de comprobación socio y administrador único de Stavelot Comunicación, S.L.

El domicilio social de la entidad coincide en cada uno de los años objeto de comprobación con el domicilio declarado como vivienda habitual por D. Ezequiel, sito en el inmueble de la CALLE000, nº NUM002 de Villanueva del Pardillo (Madrid), titularidad al 50% de su socio y administrador único y el otro 50% de su cónyuge.

En los ejercicios 2007, 2008 y 2009, la entidad Stavelot Comunicación, S.L., declaró los siguientes importes netos de cifra de negocios: 290.935,06 euros en el año 2007, 355.871,69 euros en el año 2008 y 549.921,25 euros en 2009.

Todos ellos relacionados con actividades profesionales en las que la intervención de su único socio D. Ezequiel constituye el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

Los gastos contabilizados por la sociedad Stavelot Comunicación S.L. fueron: 12.406,81 euros en 2007; 210.993,31 euros en 2008 y 302.990,16 euros en el año 2009.

En cuanto a los contratos que amparan las relaciones entre el socio y la sociedad, se manifestó en diligencia de fecha 17 de mayo de 2012 que en el año 2007 no existe relación contractual escrita alguna entre la sociedad y D. Ezequiel. En este período la sociedad satisface únicamente al Sr. Ezequiel un importe por gastos de dietas, viajes, y la cotización de automóviles.

En el año 2008 la sociedad Stavelot Comunicación firmó con D. Ezequiel dos contratos, uno por prestación de servicios y otro por cesión de derechos de imagen.

Asimismo, manifestaron que la retribución satisfecha por la prestación de servicios a partir de este contrato será 100.000 euros si D. Ezequiel tiene relación laboral con otra entidad, y 200.000 euros si no la hubiera. La retribución que se fija por el contrato de cesión de derechos de imagen son de 100.000 euros anuales durante un periodo de 8 años. Ambas retribuciones se fijan en función del beneficio estimado por el obligado tributario en el año 2007, que ascendió a 129.000 euros, más las retribuciones que percibirá por importe de 130.000 euros de Telecinco y se sumó aproximadamente un 10%, estableciendo que la retribución por la prestación de servicios sea el 66% y el 33% derechos de imagen.

Respecto a los derechos de imagen, se dan los siguientes hechos:

A lo largo del procedimiento de comprobación, el obligado tributario ha aportado un documento denominado "Documentación de precios de transferencia STAVELOT COMUNICACIÓN, S.L."

En el punto 3.3. de dicho documento, las partes vinculadas manifiestan: "Dada la naturaleza de los servicios prestados y su vinculación, la diferenciación de unos respecto de los otros puede resultar extremadamente complicada, llegando incluso a convertirse en imposible dada la asociación y dependencia que entre ellos se genera alrededor de una misma persona. De hecho, no son pocos los supuestos en los que resultaría materialmente imposible prestar determinados servicios sin que se produjera simultáneamente una cesión de derechos de imagen".

En dicha documentación, las partes vinculadas advierten de la dificultad de diferenciar la parte del ingreso que se corresponde con prestación de servicios y la parte que se corresponde con cesión de derechos de imagen.

Por los servicios prestados, esa sociedad ha satisfecho a D. Ezequiel : 2.548,08 euros por retribución en especie y 9.858,73 euros por rentas exentas y dietas exceptuadas de gravamen en el ejercicio 2007; 2.661,31 euros por retribución en especie, 100.000,00 euros por amortización del inmovilizado (amortización de derechos de imagen) y 108.332,00 euros por retribuciones dinerarias en concepto de rendimiento de actividad profesional en el ejercicio 2008, y 2.990,16 euros por retribución en especie, 100.000,00 euros por amortización del inmovilizado (amortización de derechos de imagen) y 200.000,00 euros por retribuciones dinerarias en concepto de rendimiento de actividad profesional en el ejercicio 2009.

En los años de referencia, 2007, 2008 y 2009, el inmovilizado del obligado tributario está compuesto por:

- Los derechos de imagen de DON Ezequiel.

- Durante el año 2007, un automóvil y una motocicleta. En el año 2008 adquiere otro automóvil y vende la motocicleta. En el año 2009 mantiene los dos automóviles.

- El resto de inmovilizado está constituido por equipos para proceso de información y diverso mobiliario.

La propia entidad inspeccionada manifiesta que no tiene personal empleado en los años objeto de comprobación (años 2007 a 2009).

En el curso del procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el obligado tributario STAVELOT COMUNICACIÓN, S.L. y su socio y administrador DON Ezequiel, por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación, en sede de la sociedad STAVELOT COMUNICACIÓN, S.L.

En paralelo, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca del socio y administrador del obligado tributario, DON Ezequiel, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos 2007, 2008 y 2009.

En relación con los gastos declarados por la entidad para la determinación de la base imponible del Impuesto, la Inspección, en el curso de las actuaciones, ha puesto de manifiesto que determinadas partidas de gasto no pueden admitirse como fiscalmente deducibles por tratarse de gastos no relacionados con la actividad.

Requisitos subjetivos:

Las personas intervinientes en la operación se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del art. 16.3.a) y b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por ser D. Ezequiel socio y administrador único de la sociedad Stavelot Comunicación S.L.

Requisitos objetivos:

La operación a valorar son los trabajos realizados por D. Ezequiel para la entidad Stavelot Comunicación S.L.

Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por la entidad Stavelot Comunicación S.L. que requirieran de la intervención de D. Ezequiel como presentador/periodista, así como de campañas publicitarias en las que interviniera.

A juicio de la Inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, D. Ezequiel y Stavelot Comunicación S.L., no se ajusta al valor normal de mercado, ya que los ingresos percibidos de terceros por la entidad Stavelot Comunicación S.L. con motivo de las intervenciones de D. Ezequiel, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquella retribuye a D. Ezequiel por su condición de empleado de la empresa.

Condición de aplicabilidad del precepto:

Es condición de aplicabilidad de la regla de valoración en operaciones vinculadas que el precio convenido entre las personas 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. Esta situación es la contemplada en el artículo 16.1 del mencionado TRLIS, a cuyo fin se dispone la posibilidad de que la Administración pueda valorar a precios de mercado las operaciones entre personas o entidades vinculadas.

En el presente caso se produce una menor tributación en la medida en que, a juicio de la Inspección, de la valoración de mercado de los servicios prestados por D. Ezequiel a la entidad Stavelot Comunicación S.L. ha de resultar:

1º) Una cantidad superior a imputar por el primero como renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinando un tipo de gravamen superior al del Impuesto sobre Sociedades.

2º) Como consecuencia de la declaración de las cantidades amortizadas por Stavelot Comunicación S.L. por los derechos de imagen de D. Ezequiel, se ha producido un diferimiento (estas cantidades no tributarán hasta el año 2016), y una menor tributación (cuando tributen en el año 2016 lo harán con la reducción del 40%).

Métodos y criterios para practicar la valoración:

Se considera como valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

De acuerdo con la normativa aplicable, el método que se ha considerado más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares.

A esta conclusión se llegó tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física socia mayoritaria de la sociedad -D. Ezequiel - la que necesariamente preste el servicio o figure como tal prestador del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre el socio persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como presentador o periodista.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con D. Ezequiel. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, en

particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de las características personales de la persona que lo realiza. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

En consecuencia con todo lo anterior, el método que se estimó más adecuado es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser una operación realizada por la entidad vinculada con un independiente.

Este comparable será la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física o, en su caso, por la cesión de los derechos de imagen. La valoración tendrá que ser realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde encontramos las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable habrá que hacer, atendiendo a las peculiares circunstancias, las correcciones que se estimen necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

Acto de determinación del valor de mercado:

La valoración se ha realizado en sede de la sociedad por los motivos antes expuestos, en el apartado referido al método de valoración.

En base al método y criterios expuestos, la Inspección ha procedido a valorar la operación vinculada de referencia en los siguientes importes:

Valor de mercado año 2007: 243.496,16 euros.

Valor de mercado año 2008: 292.879,58 euros.

Valor de mercado año 2009: 493.249,66 euros.

Para la determinación de este valor se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad Stavelot Comunicación, S.L., como contraprestación de los servicios prestados por D. Ezequiel.

En el curso de las actuaciones se ha determinado que estos ingresos, de acuerdo con los importes declarados, fueron los siguientes: 290.935,06 euros en el año 2007, 355.871,69 euros en el año 2008 y 549.921,25 euros en 2009.

A partir de estos importes, se han tenido en cuenta para minorar el valor de mercado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

A la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la de D. Ezequiel para la realización de los servicios, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquel más allá que la de los gastos que a continuación se relacionan. Todo ello habida cuenta de que se trataban de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumió D. Ezequiel, quien además asumió los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como presentador de televisión y anuncios publicitarios.

A continuación, la Inspección especifica los gastos que ha tenido en cuenta para la corrección de los ingresos obtenidos de terceros al objeto de cuantificar el valor de mercado de la operación de referencia, quedando determinado el valor de mercado en 243.496,16 euros en el año 2007, 292.879,58 euros en el año 2008 y 493.249,66 euros en el año 2009.

Así, al ser dichos valores de mercado distintos del valor convenido por las partes, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario en virtud de dicha corrección valorativa.

En consecuencia, mediante acuerdo de fecha 27 de marzo de 2013 el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección practicó liquidación por importe de 2.028,79 euros (1.740,45 euros de cuota y 288,34 euros de intereses de demora).

TERCERO.- El actor solicita en la demanda la anulación de la resolución impugnada y la de la liquidación y sanción de los que trae causa

Alega en apoyo de tales pretensiones, en resumen, en relación con la liquidación, la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por imposibilidad de iniciar dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí. Señala a tal fin el art. 16.9 del entonces vigente TRLIS y el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en vigor a partir del 19/11/2008), en su art. 21, disponen que la comprobación de valor se llevara a cabo en

el seno del procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación vaya a ser objeto de comprobación, con el que se entenderá exclusivamente el órgano de inspección, ex art. 16.9 TRLIS. Y sólo cuando la liquidación tributaria en la que se contiene la corrección valorativa haya adquirido firmeza, y nunca antes, la Administración procedera a realizar el ajuste resultante de esa corrección valorativa en las restantes personas y/o entidades vinculadas (ex art.16.9.3 TRLIS), lo cual resulta lógico dado que carece de sentido llevar a cabo regularizaciones en la base imponible del conjunto de personas o entidades vinculadas afectadas en tanto no se haya establecido, con carácter definitivo, tal corrección de valor. Así lo vino a aclarar también el art. 21.4 del Real Decreto 1793/2008, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Pues bien, la Inspección ha prescindido de este cauce procedimental al haber simultaneando actuaciones de valoración en sede de las dos partes intervinientes en la operación vinculada, a saber, el recurrente y su sociedad Stavelot; forma de proceder que puede llegar a generar situaciones totalmente contradictorias al espíritu pretendido por el legislador (véase, desimposición o doble imposición).

Plantea a continuación la parte actora la incorrecta determinación del valor de mercado en el procedimiento de comprobación de valores llevado a cabo por la Inspección. La Administración ha entendido que el método de valoración más adecuado en este caso es el del precio libre comparable y para ello ha determinado como comparable un índice o "comparable interno" consistente en los ingresos percibidos por Stavelot con ocasión de los servicios prestados a terceros, pero este método requiere la existencia de dos situaciones absolutamente equiparables e idénticas, sin que la Administración haya realizado un análisis detallado de dicha comparabilidad.

Agrega que un mínimo análisis de comparabilidad demuestra que no existe la identidad o similitud exigida normativamente, pues las características de los contratos suscritos entre Stavelot y el actor son: largo plazo de duración; ambos contratos recogen la prestación de servicios personalísimos por parte del actor y de forma abstracta, es decir, no están vinculados a un acto o persona concreta; el recurrente tiene derecho a percibir una remuneración fija, independientemente de los contratos que pueda suscribir Stavelot con terceros; Stavelot asume el riesgo del negocio y de la evolución de la carrera del propio obligado tributario. Por su parte las características fundamentales de los contratos suscritos entre Stavelot y los terceros son: contratos a corto plazo; los servicios se asocian a una actividad o receptor concreto; no se asume ningún riesgo por parte del beneficiario del servicio. Así, revisando las características expuestas, se aprecia la existencia de, al menos, dos diferencias esenciales a tener en consideración entre ambos tipos de contratos, a saber: la duración y el riesgo asumido, por lo que concurre en este caso la equiparación necesaria para aplicar el método seguido por la Inspección, existiendo sustanciales diferencias entre el caso de autos y las circunstancias apreciadas por la Inspección en el supuesto enjuiciado por la resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, número 00/8483/2015.

Aduce también el demandante, con respecto a los ejercicios 2008 y 2009, que aunque se aceptase la tesis de la Inspección el valor normal de mercado fijado sería erróneo, lo que da lugar a un ajuste valorativo superior al que correspondería, y haciendo tributar al recurrente por un importe superior al debido. Destaca que la Administración parte de los ingresos obtenidos de terceros por Stavelot y los corrige atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, minorando el resultado obtenido en el importe declarado en concepto de rendimiento de actividades económicas por el interesado en su IRPF, pero olvida que el actor también percibe una retribución con ocasión de la cesión de sus derechos de imagen, por importe total 800.000 euros, distribuidos a razón de 100.000 euros anuales. Este hecho cierto no puede quedar desvirtuado, tal y como pretende la Inspección, simplemente porque, en su opinión, los rendimientos percibidos con ocasión de la cesión de sus derechos de imagen fueron calificados por esta parte como rendimientos del capital mobiliario cuando, según sostiene el actuario, dicha cesión de derechos debería ser calificada como rendimiento de actividades económicas, calificación no compartida por el actor, pero en todo caso es a todas luces improcedente que este cambio de calificación determine que no se tengan en cuenta dichas cantidades (100.000 euros en el año 2008 y otros 100.000 euros en 2009) a la hora de calcular el ajuste. El procedimiento de las operaciones vinculadas compara el precio acordado por entidades vinculadas con el precio que considera la Administración como valor de mercado del servicio examinado; y en el presente supuesto el salario pactado entre Stavelot y el recurrente, se haya devengado o no en la fecha en que tuvo lugar la inspección, es superior al admitido por la Inspección €, siendo inadmisibles que de manera deliberada se obvie esta realidad al objeto de buscar un ajuste por mayor importe y una sanción superior.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en síntesis, ante todo que la retribución pactada entre las partes vinculadas no se ajusta al valor normal de mercado.

Afirma que el art. 16.9.3º TRLIS, citado por la demanda, se refiere al caso de una comprobación a la sociedad y no a las demás personas vinculadas a ella, previendo el art. 21 RIS la forma en que las demás personas podrán pedir la revisión de aquella única comprobación. Pero en el presente caso, en paralelo a las actuaciones con la sociedad Stavelot Comunicaciones, S.L., se han llevado a cabo también actuaciones de comprobación e investigación cerca del demandante, socio único y administrador único de la entidad por el IRPF, periodos 2007, 2008 y 2009. Y la legislación no establece que ambos procedimientos de comprobación, de existir, tengan que ser sucesivos. Teniendo en cuenta, por tanto, la valoración efectuada en el acta practicada a Stavelot Comunicaciones, S. L., se incoó en la misma fecha acta de disconformidad al demandante, acta que en aplicación del art. 20.1 RIS sólo tiene por objeto las correcciones valorativas de las operaciones vinculadas registradas en los periodos 2007, 2008 y 2009.

Alega a continuación que de acuerdo con los arts. 41 LIRPF y 16 TRLIS, cuando exista una operación vinculada con una sociedad y dicha operación corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, ambas partes están obligadas a valorar la misma, con independencia del precio pactado, por su valor normal de mercado. En este caso:

- El actor es socio y administrador único de Stavelot Comunicaciones S.L., por lo que está vinculado con esta sociedad.

- El domicilio de la sociedad coincide con el domicilio declarado por el socio como vivienda habitual.

- En los ejercicios comprobados la entidad declaró importes netos de cifra de negocio que ascendían a 290.935,06 Eur. en 2007, 355.871,69 Eur. en 2008 y 549.921,25 Eur. en 2009. Para la obtención de estos ingresos era esencial la intervención del socio en la prestación del servicio. Así, los contratos celebrados entre la sociedad y sus clientes, en la descripción del servicio era condición que la prestación del servicio se realizara por el socio, hoy actor, Sr. Ezequiel.

- En los referidos ejercicios la sociedad ha satisfecho al socio retribuciones que ascienden, en 2007, a 12.406,81 Eur. (2.548,08 Eur. retribución en especie y 9.858,73 Eur. por dietas exceptuadas de gravamen); en 2008, 210.993,31 Eur. (2.661,31 Eur. como retribución en especie, 108.332,00 por retribución por prestación de servicios) y 100.000 Eur. como amortización de derechos de imagen; y 302.999,16 Eur. en 2009 (2.990,16 Eur. retribución en especie, 200.000 € por prestación de servicios) y 100.000 Eur. amortización de derechos de imagen.

Las retribuciones declaradas por el Sr. Ezequiel procedentes de la sociedad fueron, en el ejercicio 2007, los rendimientos de trabajo en especie por la cuota de autónomos; y además de estos en 2008 y 2009 las retribuciones por prestación de servicios. No declaró ningún rendimiento por derechos de imagen, al haber considerado que tiene el carácter de rendimientos del capital mobiliario y no se devengan hasta el momento en que se cobran y el contrato firmado por las partes establece que se pagaban, transcurridos 8 años.

La operación a valorar, por tanto, fueron las operaciones vinculadas entre el socio-actor y la sociedad porque el precio pactado entre las partes vinculadas no se ajusta al valor normal de mercado, como se desprende de la diferencia que resulta de comparar los ingresos percibidos por la sociedad de terceros, con motivo de la intervención del actor, que han sido pactados entre partes independientes, y la retribución que la sociedad paga al socio, que es notablemente inferior.

La valoración efectuada por la Inspección ha tenido en cuenta todos los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, resultando un valor de mercado de la operación vinculada, de la diferencia del precio pactado entre partes independientes y los gastos necesarios asumidos por la sociedad, que asciende en 2007 a 243.496,16 euros, en 2008 a 292.879,58 euros y en 2009 a 493.249,6 euros.

De los anteriores hechos se deduce que el precio fijado por las partes no se ajusta al valor de mercado y en consecuencia la parte reclamante ha infringido la norma fiscal establecida por el art. 41 LIRPF antes citado.

Por otra parte, en cuanto a la valoración de los rendimientos, la Inspección tras rechazar que la sociedad tuviera suficiente infraestructura de personal y material para prestar los servicios contratados con terceros y que además valiera algo al servicio de carácter personalísimo prestado por el socio, para valorar la operación vinculada se ha servido de los mismos datos y magnitudes económicas con los que la citada sociedad había facturado a terceros esos servicios y esta decisión resulta adecuada e idónea, pues en efecto la sociedad no añade valor personal o material alguno al servicio que presta el socio mayoritario y desde la perspectiva del tercero lo que este busca es que el servicio sea prestado por el profesional concreto y le es indiferente que sea la persona física o la sociedad quienes contraten.

QUINTO.- Expuestos los términos en que se ha planteado la presente litis, procede significar que con fecha 27 de septiembre de 2017 se ha dictado Sentencia por esta Sala -Ponente Sr. José Ignacio Zarzalejos Burguillos- en el recurso número 113/2016, interpuesto por el Sr. Ezequiel, frente a la resolución del TEAR de Madrid de 24 de noviembre de 2015, en cuya virtud se desestiman las reclamaciones números NUM003 y NUM004 deducidas contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al IRPF, ejercicios 2007/2008/2009, y en las que se suscitaban semejantes cuestiones a las que aquí se plantean. En dicha sentencia decíamos:

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del proceso, en primer lugar debe examinarse el motivo del recurso que plantea la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

La argumentación del recurrente no puede ser acogida ya que, como se indica en el acuerdo que aprobó la liquidación, se ha llevado a cabo un único procedimiento de valoración de la operación vinculada entre D. Ezequiel y la sociedad Stavelot Comunicación S.L., valoración efectuada en sede de la sociedad por ser donde se encontraban las dos operaciones objeto de contraste (relación de la sociedad con terceros y relación de la sociedad con el socio que presta los servicios), extendiéndose los efectos de dicha valoración a la otra parte que intervino en la operación vinculada, el socio persona física, pues no hay que olvidar que se seguían dos actuaciones de comprobación diferentes, una frente a la sociedad y otra respecto del socio.

Por otra parte, la Inspección dio cumplimiento al art. 21.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, puesto que al no ser la corrección valorativa el único objeto de la regularización que procedía practicar en el procedimiento de inspección llevado a cabo respecto de la entidad Stavelot Comunicación S.L., la propuesta de liquidación que derivó de la misma se documentó en un acta distinta de las que debieron formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria, habiéndose justificado en dicha acta la determinación del valor normal de mercado conforme a uno de los métodos previstos en el art. 16.4 de la Ley del Impuesto y señalándose también los motivos que determinaban la corrección de la valoración efectuada por el obligado.

Además, con respecto a la invocada exigencia de firmeza de la liquidación antes de regularizar la situación tributaria del resto de partes vinculadas, hay que señalar que el art. 101.2 de la Ley General Tributaria dispone que las liquidaciones tributarias pueden ser

provisionales o definitivas, y el apartado 4.a) del mismo precepto legal establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los supuestos siguientes:

"a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente."

En desarrollo de esta norma, el art. 190.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria), norma referida a las liquidaciones derivadas de las actas de inspección, establece:

"2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

(...)

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.(...)"

Así las cosas, la Administración también ha respetado estas normas al haber practicado la liquidación aquí recurrida con carácter "provisional", conforme a lo dispuesto en el art. 101 de la Ley 58/2003.

En este punto, es necesario recordar que la jurisprudencia sostiene que "la diferencia entre actos definitivos y provisionales está en que, en los primeros la Administración Tributaria ha realizado todas las comprobaciones y en los segundos aún está por ultimar alguna comprobación" (sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2000, recurso 7182/1995), añadiendo la sentencia del mismo Tribunal de 8 de marzo de 2012 (recurso 540/2008) que "la liquidación provisional es una liquidación anticipada, que encuentra su fundamento en que cuando se practica la liquidación no se conocen los valores o datos, económicos, físicos o de cualquier otra índole que, una vez conocidos, permitirán practicar la liquidación definitiva, depurando las inexactitudes por tal motivo cometidas". Por tales motivos, las liquidaciones provisionales pueden ser modificadas a resultas de una comprobación más exhaustiva, mientras que las definitivas, en cambio, sólo son modificables mediante su impugnación o por los procedimientos especiales de revisión.

SEXTO.- Cuestiona a continuación la parte recurrente el valor de mercado de la operación vinculada determinado por la Inspección por estimar inadecuado el método de valoración empleado.

El actor no discute su vinculación con la entidad Stavelot Comunicación S.L., que es evidente por su condición de socio y administrador único de ésta, siendo aplicable por tanto el art. 16.3.a) y b) del Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La existencia de vinculación entre el recurrente y la sociedad implica que las operaciones realizadas entre ellos se deben valorar por su valor normal de mercado, que es el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, conforme al art. 16.1.1º del mencionado Real Decreto Legislativo 4/2004.

Pues bien, los datos que figuran en la liquidación recurrida resultan de las actuaciones efectuadas por la Inspección y ponen de manifiesto que los servicios prestados por dicha sociedad a terceros se realizaron de forma personal por D. Ezequiel, habiéndose comprobado además que la indicada sociedad no aportaba ningún valor añadido relevante a la actividad realizada por el socio, que podría haberse realizado por la persona física sin necesidad de actuar a través de una sociedad que fue creada, participada, administrada y controlada por el hoy recurrente. Es indiscutible, por ello, como afirma la Inspección, que lo que vale el servicio prestado por el Sr. Ezequiel es el valor del servicio que la sociedad Stavelot Comunicación S.L. factura a sus clientes, si bien del importe obtenido por la citada entidad hay que deducir los gastos en que ésta incurrió para su obtención, debiendo imputarse la cantidad resultante al socio persona física en el IRPF al tratarse de actividades personales del mismo.

En este punto, en la demanda se alega que las características fundamentales de los contratos suscritos entre la sociedad y el socio difieren de las que concurren en los contratos de la sociedad con los terceros, en concreto en relación con su duración y al riesgo asumido, por lo que no son comparables. Sin embargo, este argumento tampoco puede prosperar por ser evidente que la comparación tiene que centrarse en las características de los servicios, que son los que se deben valorar a precio de mercado, resultando de ello que los servicios prestados por el socio son de carácter personalísimo por pactarse en los contratos que la sociedad realiza con terceros que debe ser D. Ezequiel quien los preste, de modo que los servicios que el socio presta a la sociedad son exactamente los mismos que la sociedad presta a los terceros con los que contrata, siendo las cualidades de esa persona física como presentador o periodista las que se tienen en cuenta para llevar a cabo las contrataciones y las que, en definitiva, determinan la valoración de la contraprestación económica

Por otra parte, no resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, negar que la sociedad añadiese valor alguno a las prestaciones efectuadas por su socio único. Puesto que la sociedad era el vehículo a través del cual el socio-administrador prestaba sus servicios, es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, pues de lo contrario se imputarían al socio persona física unos rendimientos superiores a los realmente conseguidos.

En consecuencia, la valoración efectuada por las partes vinculadas no se corresponde con el valor normal de mercado, toda vez que los ingresos percibidos de terceros por la sociedad Stavelot Comunicación S.L. como consecuencia de los servicios prestados por D. Ezequiel eran muy superiores a la retribución que dicha sociedad abonaba a su socio Sr. Ezequiel por los mismos servicios, dando lugar a una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado.

Aparte de esto, hay que decir que la prestación de esos servicios de carácter personal a través de la sociedad constituida y administrada por el recurrente no tiene amparo en el ejercicio de la "economía de opción", conforme a lo declarado por la sentencia de la Sala tercera del Tribunal Supremo de fecha 12 de julio de 2012 (recurso de casación nº 2038/2009), que a su vez cita la sentencia de 27 de enero de 2010 (recurso de casación nº 5670/2004).

La economía de opción no avala la utilización de una sociedad cuyo único medio para desarrollar sus actividades es su socio y administrador, pues con ello sólo se pretende evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF frente a los del Impuesto sobre Sociedades, siendo esto lo que ha ocurrido en el presente caso. Hay que recordar, además, que el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, conforme a lo establecido en el art. 16.1 de la Ley General Tributaria, y en este supuesto, como ya se ha señalado, los servicios fueron llevados a cabo de manera exclusiva por el socio persona física, razones por las que los rendimientos obtenidos estaban sometidos al IRPF y no al Impuesto sobre Sociedades.

SÉPTIMO.- El recurrente, no obstante, aduce que en todo caso es erróneo el valor normal de mercado fijado en los ejercicios 2008 y 2009 por no haber tenido en cuenta que percibió una retribución por la cesión de sus derechos de imagen (100.000,00 euros cada año), importe que debe minorarse de los ingresos obtenidos por la sociedad Stavelot de terceros.

La cuestión relativa a las percepciones por la cesión de los derechos de imagen ha sido analizada con detenimiento por la Inspección en el acuerdo que practicó la liquidación, en el que se expone, en resumen, que el día 1 de enero de 2008 el recurrente y la sociedad Stavelot Comunicación firmaron un contrato en virtud del cual aquél cedió en exclusiva a dicha entidad los derechos necesarios para la explotación de su imagen (derechos de imagen) durante un plazo de ocho años, pactándose en la cláusula quinta que como contraprestación por dicha cesión la sociedad tenía que abonar al Sr. Ezequiel la cantidad de 800.000,00 euros por todo el periodo, siendo exigible la totalidad del importe al vencimiento del periodo del contrato.

Está acreditado que D. Ezequiel percibió de Stavelot la cantidad de 100.000,00 euros en el año 2008 y esa misma cantidad en el año 2009 por el citado concepto, importes que el Sr. Ezequiel no incluyó en sus declaraciones del IRPF referidas a esos dos años por entender que se trataba de rendimientos del capital mobiliario no exigibles hasta el vencimiento del contrato (1 de enero de 2016), por lo que se debían incluir en la base imponible del ejercicio de vencimiento.

La Inspección, aunque estima que se trata de rendimientos de actividades económicas, no tuvo en cuenta tales cantidades a la hora de calcular el ajuste.

Pues bien, la pretensión de la parte actora entra en contradicción con sus propios actos, ya que pretende deducir de los rendimientos de las actividades económicas imputados por la Administración en los ejercicios 2008 y 2009 unas cantidades que percibió de Stavelot Comunicación S.L. y que no declaró en sus autoliquidaciones del IRPF, cuando las únicas cantidades que se pueden minorar del valor de las operaciones vinculadas, aparte de los gastos incurridos para la obtención de los ingresos, son las percibidas de la sociedad que fueron incluidas en la base imponible del IRPF.

Si el recurrente consideraba que esas percepciones debían incluirse en la base imponible del impuesto correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009 debió presentar en plazo las oportunas declaraciones complementarias, pero ahora no puede pretender que se deduzca un importe percibido y no declarado por entender que tiene que incluirse en la declaración del IRPF del ejercicio 2016.

El cambio de calificación fiscal al que alude el actor no tiene los efectos pretendidos, pues el criterio de la Inspección sobre la naturaleza tributaria de esos rendimientos no dio lugar al incremento de la base imponible del IRPF del actor de los años 2008 y 2009, de manera que admitió que ambas cantidades no tributasen hasta el año 2016 con una reducción del 40% por irregularidad (v. página 29 del acuerdo que practicó la liquidación).

En virtud de un principio de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, y atendiendo a los argumentos expuestos, procede desestimar el recurso que nos ocupa y confirmar la resolución impugnada.

OCTAVO.- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme dispone el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación Española,

FALLO

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo 114/2016, interpuesto por Stavelot Comunicación S.L.U., representado por la Procuradora D^a María José Bueno Ramírez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones números NUM000 deducidas

contra los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/2008/2009, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0114-16 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0114-16 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100830