



Roj: **STSJ M 1534/2020 - ECLI: ES:TSJM:2020:1534**

Id Cendoj: **28079330052020100135**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **28/01/2020**

Nº de Recurso: **260/2018**

Nº de Resolución: **81/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

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: 28.079.00.3-2018/0006813

Procedimiento Ordinario 260/2018

Demandante: PANRIVER 56, S.L.

PROCURADOR D./Dña. FRANCISCO ABAJO ABRIL

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 81

RECURSO NÚM.: 260-2018

PROCURADOR D. FRANCISCO ABAJO ABRIL

Ilmos. Sres.:

Presidente (en sustitución)

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

D. Álvaro Domínguez Calvo



En la Villa de Madrid a 28 de enero de 2020

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 260-2018 interpuesto por PANRIVER 56, S.L. representado por el procurador D. FRANCISCO ABAJO ABRIL contra la resolución dictada por el tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 19 de diciembre de 2017 en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 ; NUM001 ; NUM002 , interpuesta por el concepto de Impuesto de Sociedades habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo, la audiencia del día 28/01/2020 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de la Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 19 de diciembre de 2017 en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 ; NUM001 ; NUM002 , interpuestas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid:

-Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad A02- NUM003 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, limitada a la corrección valorativa practicada de la operación vinculada entre PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL, por un importe total a ingresar de 26.449,94 euros. Reclamación NUM000 .

-Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad A02- NUM004 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, donde además de reflejar la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación del valor de mercado de la anterior operación vinculada, se corrige la valoración resultante del procedimiento del valor de mercado entre PANRIVER 56 SL y D^a. Guadalupe , por un importe total a devolver 44.283,12 euros. Reclamación NUM001 .

-Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad A02- NUM005 , donde además de las anteriores correcciones valorativas se documentan los demás elementos resultantes de la regularización tributaria que procede, por un importe 36.628,69 euros. Reclamación NUM002 .

SEGUNDO: La entidad recurrente solicita en su demanda que se declare la inadecuación a Derecho de la resolución del TEAR objeto del recurso y la consiguiente nulidad de las liquidaciones tributarias, derivadas de actas de disconformidad objeto de la reclamación económico-administrativa seguida ante el TEAR de Madrid; así como la improcedencia de la comprobación seguida mediante el régimen de las operaciones vinculadas con imposición de costas a la administración demandada.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que la Inspección no ha seguido el procedimiento previsto por el artículo 16.9 de la LIS y en su desarrollo reglamentario, conforme al que la valoración de las operaciones se debe llevar a cabo en el seno del procedimiento del sujeto objeto de comprobación; en este caso de Dña. Guadalupe . Conforme disponen las normas que regulan este procedimiento, sólo una vez deviene firme el valor determinado en sede de la comprobación de la socia (en el que pueden participar las entidades vinculadas tal y como al efecto se dispone), solo entonces, se pueden emitir liquidaciones a las personas o entidades vinculadas, usando aquel valor ya declarado firme. Ello es trascendente pues de tal forma, en la vía de recurso contra la valoración practicada respecto del obligado tributario únicamente entraría en juego una única valoración, un único tributo y un único sujeto pasivo, con una única liquidación, o con dos



como máximo, que serían acumulables a los efectos de su revisión. Sin embargo, en el procedimiento que nos ocupa, como vemos nos enfrentamos a 39 actos administrativos para tan solo tres ejercicios, esto es, a trece (13) actos por ejercicio, en relación de una persona física y sus tres sociedades vinculadas. Ello tiene como efecto, además de la ininteligibilidad de lo actuado, la creación de una enorme dificultad a efectos de su revisión dado que no es posible acumular liquidaciones de sujetos pasivos y de conceptos tributarios distintos. Así, por ejemplo, nos encontramos ahora con que el valor determinado en sede de las sociedades, dada su cuantía, será revisado para dos de las sociedades en vía jurisdiccional por el TSJ de Madrid; mientras que su imputación o traslación a la socia y la revisión de otra de las sociedades será revisada por este TEAC; habiéndose perdido toda unidad en la revisión. Ello además puede dar lugar a resoluciones discordantes las unas de las otras. Ello no debería ser admisible bajo ningún concepto, dada la redacción del art. 16.9 de la LIS.

Considera que es inaplicable el régimen de las operaciones vinculadas, por el que se imputa la renta obtenida por las sociedades a su socia mayoritaria, artista de profesión y fuente última de las rentas obtenidas de terceros. De ser así, los profesionales y artistas estarían discriminados frente a los demás empresarios, estableciéndose por vía interpretativa un nuevo régimen de transparencia fiscal no establecido por el legislador. La renta que obtiene los artistas de sus sociedades puede ser valorada a valor de mercado, pero no haciendo un comparativo respecto de lo que la sociedad obtiene de terceros, sino respecto de lo que otros gestores perciben de las sociedades que gestionan. Que no hay ningún trabajo prestado por Dña. Guadalupe a ninguna de sus sociedades ajeno a la propia gestión de las sociedades, y que por tanto pueda ser valorado con referencia a ingresos por cuestiones artísticas o de imagen. Cita la Sentencia de 22 de junio de 2006 (rec.nº 241/2003) de la Audiencia Nacional y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) 958/2011, de 16 de septiembre de 2011, rec nº 1195/2008. La realidad es que no hay ninguna prestación de servicios entre la socia y la sociedad. La hay, sin duda, entre la sociedad y el tercero que la contrata. Pero en ningún caso entre la socia y la sociedad, a quien la socia no presta ningún otro servicio distinto de la dirección en la gestión de la sociedad. El socio no presta servicio alguno a la sociedad que pueda ser valorado conforme al art. 16 LIS. Lo único que podrá valorarse es si la retribución abonada al socio gestor por la gestión es acorde con el valor de mercado en cuanto a la gestión de artistas. Es la única forma de evitar la discriminación entre profesionales y otros empresarios. Pero siendo lícito y no abusivo el uso de sociedades mercantiles en la gestión de actividades profesionales y artísticas, el verdadero abuso tributario vendría dado por el pago al socio gestor de una retribución no acorde con la del mercado para ese mismo tipo de actividades (las de gestión), o la carga en la sociedad de gastos de carácter personal del socio. En tal caso, la defensa de los intereses de la Hacienda Pública debería ser, desde el respeto de la Ley, la calificación de tales gastos como no deducibles y su imputación al socio como beneficios percibidos de su participación en el capital de la sociedad, por vía del art. 14 LIS. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas, obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por funciones de dirección, trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad. El hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y la de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarrearía la carga tributaria correspondiente por renta del capital mobiliario. De este modo, el artista o profesional, al igual que el industrial, puede depositar sus conocimientos y know how en sociedades a través de las que articular su actividad y percibir de las mismas sus rentas regulares. El beneficio que se remanse tributará al tipo del Impuesto sobre Sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad. Con la derogación de ese régimen especial de transparencia fiscal y su sustitución por el régimen de las sociedades patrimoniales, el legislador adoptó la decisión consciente de que las rentas de las sociedades de profesionales y artistas siguiera el mismo régimen que las sociedades industriales o comerciales. Sobre la licitud tributaria del uso de sociedades profesionales cita el Auto de 11 de mayo de 2010 (JUR\2011\101898) del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid y Sentencia núm. 139/2015 de 31 marzo (JUR\2015\189504) del Juzgado de lo Penal, Nº 27, de Madrid.

Entiende la demandante que es incorrecta la aplicación de lo dispuesto en el Art. 16.9 LIS, porque la valoración de cada una de las operaciones vinculadas se ha realizado en sede de las sociedades, y no solo ha extendido las actuaciones a todas las partes vinculadas desde un primer momento, cuando la comprobación debía limitarse al IRPF de Dña. Guadalupe; sino que ha determinado el valor de mercado de las operaciones en el seno de las comprobaciones de las sociedades, cuando conforme a la norma debería haberlo hecho en el seno de la comprobación de la socia. No debió de ser emitida ninguna acta de inspección a las sociedades vinculadas por causa de la comprobación del valor, sino hasta que la liquidación de la socia hubiera ganado firmeza, lo que aún no ha sucedido. Citando el art. 21.4º del Reglamento, las actas incoadas a las sociedades vinculadas, y entre ellas las que aquí son objeto de recurso, son por completo ilegales, pues no debieron haber sido emitidas en el año 2013 al tiempo de la comprobación, sino en un momento futuro, cuando la valoración realizada en



el seno del procedimiento relativo a la socia hubiera adquirido firmeza, algo que en este momento aún no ha sucedido. Por ello la valoración es nula de pleno derecho.

Se opone al hecho de que por parte de la Inspección se hubieran emitido tres actas respecto de un mismo concepto tributario y periodo, dando lugar a la fijación de tres diferentes bases imponibles, cuando esta debería ser única para un mismo impuesto y ejercicio, conforme al artículo 10 del RD Legislativo 4/2004 del TRLIS. El art. 101.4 de la ley General Tributaria contempla diversas situaciones en sus apartados a) y b), sin que el TEAR identifique en cuál de los supuestos entiende que se incurre en el caso analizado. Así que no es posible conocer si el TEAR considera que la situación es correcta pues se trata de la emisión de liquidaciones provisionales por que la obligación tributaria se determina en función de otras no comprobadas (que no parece el caso) o por que procede formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. En cualquier caso, aunque existieran razones motivadas para la emisión de tres liquidaciones distintas, la base imponible de cada liquidación debería ser la misma, pues solo hay una base imponible del ejercicio.

Manifiesta que las liquidaciones carecen de motivación y que es compleja y confusa regularización por parte de Inspección, tienen como causa la anómala aplicación por parte de la Inspección de las disposiciones del art. 16 LIS sobre el procedimiento de comprobación del valor en operaciones vinculadas. El hecho de que un órgano altamente especializado como es el TEAR, no sea capaz de expresar con claridad el cálculo realizado por la Inspección, evidencia la falta de motivación, la ausencia de las explicaciones mínimas necesarias para su comprensión por un ciudadano medio.

Alega la incorrecta calificación como rendimientos del trabajo, carente de motivación alguna y supone un incumplimiento del mandato contenido en el artículo 16 de la LIS y de su reglamento de desarrollo, porque no se da ninguna relación laboral, ni entre la socia y la sociedad; ni entre la sociedad y el cliente. No hay ningún trabajo que preste Dña. Guadalupe a sus sociedades en virtud de un contrato de trabajo o de una relación laboral por lo que no se da el elemento objetivo necesario. Es más, si la sociedad no existiera, como pretende la Inspección que la considera instrumental e interpuesta, la relación existente entre la artista y el tercero receptor de sus servicios sería profesional o artística; esto es, generadora de un rendimiento de actividades económicas. Además genera efectos económicos relevantes, en la medida en que mientras que las rentas del trabajo no admiten deducción de gastos, si los admiten las rentas de actividades económicas.

Defiende que por imperativo del segundo párrafo del art. 16.8 de la LIS, la calificación procedente de las rentas imputadas a Dña. Guadalupe debería ser la de rendimiento del capital mobiliario, dado que derivan de la vinculación definida por la relación socios o partícipes-sociedad. Cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014, rec. nº 8/2009. La única excepción a esa calificación es que pudiera ser probado por cualquier medio admisible en derecho que pese a la relación socio-sociedad, la renta se genera de un modo distinto al que la norma presume, dado que la presunción admite prueba en contrario. Esta calificación de la renta derivada de la valoración como participación en el beneficio de la entidad es la que además resulta lógica en los supuestos de vinculación socio-sociedad. En tales casos, la sociedad trasfiere rentas ocultas al socio mediante la minusvaloración de las prestaciones que aquel percibe de la sociedad, de tal forma que, con la calificación de la renta como participación en el beneficio, el socio debe integrar la renta oculta en su base imponible, al tiempo que la sociedad no puede computar un gasto fiscal por tal pago al socio.

Por tal motivo debe apreciarse la incorrecta calificación que la Inspección realiza de la renta que se determina por la corrección valorativa, que es calificada como rendimiento del trabajo sin aportar ninguna motivación de las razones por las que se aparta de la presumida por el segundo párrafo del art. 16.8 de la LIS.

Considera que se produce una falta de imparcialidad del TEARM, extralimitación en sus funciones revisoras e incumplimiento de la sentencia nº 697 de este Tribunal Superior de Justicia. El TEAR no solo no aclara el pronunciamiento anulador contenido en su resolución, sino que transforma liquidaciones anuladas, en liquidaciones válidas, lo que sume a la demandante en una absoluta indefensión, pues como consecuencia de su recurso, unas liquidaciones que fueron anuladas por el mismo TEAR, y cuya nulidad fue ratificada por esta Sala, aparecen de nuevo plenas de eficacia, como si tal nulidad nunca hubiera sido declarada. La Sentencia nº 697/17 de 12 de julio de 2017, dictada por este Tribunal anuló la resolución del TEAR de 28 de septiembre de 2015, por falta de coherencia interna, pues anulaba las liquidaciones (FD Undécimo) al mismo tiempo que desestimaba la reclamación presentada en el fallo. Que el TEAR había declarado la nulidad de las liquidaciones tributarias recurridas. En la nueva resolución, el TEAR debía haberse pronunciado con claridad sobre el alcance de ese pronunciamiento anulador, señalando: a) Si se trata de una estimación parcial, o; b) Si se trata de una estimación íntegra de las reclamaciones; c) Si a la vista de la falta de motivación apreciada procede la retroacción de las actuaciones para que por parte de la AEAT se motive correctamente la cuestión señalada. La actuación del TEAR, además de volver a evidenciar su falta de imparcialidad, que actúa como órgano auxiliar de la actividad inspectora, supone un flagrante incumplimiento de resolución del recurso de alzada, pues como consecuencia de su recurso, unas liquidaciones que fueron declaradas nulas por el mismo TEAR, y



cuya nulidad fue ratificada por este Tribunal, aparecen de nuevo plenas de eficacia, como si tal nulidad nunca hubiera existido.

Alega la ausencia de motivación de la no deducibilidad de gasto. No se señala una cifra en concreto de gastos que considera no deducibles, sino que determina la cifra que considera deducibles de entre los que en su día fueron deducidos en cuantía total de 902.061,34 euros. La Inspección en ningún momento del acta justifica las razones por las que los gastos que considera relacionados con la actividad del Dña. Guadalupe reciben esa calificación, impidiendo a esta parte comprobar si todos o alguno de los demás gastos cumplían también con esos criterios, e incide en un vicio de falta de motivación y en arbitrariedad, impidiendo el conocimiento de las razones por las que se adoptan las decisiones que se contienen en el acta. Idéntica falta de motivación se aprecia en relación con las partidas de gastos que, considera como no deducibles. No indica la cifra de gastos no deducibles; y no los identifica de forma específica, de forma que pueda ser comprobada la causa de no deducibilidad. Que teniendo en cuenta que la sociedad explota la imagen de Dña. Guadalupe, y que ha percibido en ese mismo ejercicio ingresos de la revista Hola por la imagen personal de Dña. Guadalupe, los gastos relacionados con la defensa de esa misma imagen con la que se obtienen los ingresos son claramente deducibles. La primas de seguros o están en relación con los vehículos de la sociedad utilizados para el transporte del material de las galas y de la propia artista e integrantes del elenco, bailarines y músicos, de los inmuebles de la sociedad, que o generan ingresos o los generarán en su explotación o venta, o se refieren a la propia actividad. Correspondería a la inspección acreditar y motivar adecuadamente su criterio ante gastos reales, contabilizados e indiciariamente vinculados con la actividad. Los intereses del préstamo

Que de la diferencia entre los ingresos y los gastos determina lo que denomina "Diferencia con Valor de Mercado" por importe de 99.97,63 €, que incrementa la base imponible de PANTOMAR y disminuye la base imponible de PANRIVER 56 SL. Por lo que determina una nueva base imponible de 365.484,06€, cuya formación no es tampoco explicada. En la comprobación de los años 2011 y 2012, para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre la sociedad y Dña. Guadalupe, la inspección señala que "el método que se estima más adecuado es el método del coste del bien o servicio de que se trate. Se opta por aplicar "el del precio libre comparable en el supuesto de la operación vinculada con Dña. Guadalupe", como se recoge en el acta. Todo este proceder no es solo incongruente en sí mismo, sino anómalo.

Que carece de toda motivación el rechazo a la consideración de un margen de beneficio y la aplicación de un margen del 5 por 100. Al respecto únicamente señala que esa decisión el margen es el que fijan la "directrices de la OCDE", de cuya lectura parece desprenderse la necesidad imperativa del reconocimiento del margen que se deniega, lo que es incomprensible. El método de determinación del valor de mercado basado en el método del coste del bien o servicio aplicado por la inspección y ratificado por el TEAR es inaceptable. La letra b) del art. 57.1 de la Ley General Tributaria se refiere expresamente al método "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". Ello exige, por una parte, identificar el coste de producción o valor de adquisición del servicio; y por otra, el margen habitual que el mercado aplica a operaciones idénticas o similares.

TERCERO: El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que en el presente recurso, la cuestión controvertida dimana de la retroacción de actuaciones promovida por la Sentencia nº697/17 del TSJCM de 12 de julio de 2017, recaída en el PO 1317/2015, Sección Quinta, que ordenó clarificar el ajuste secundario en relación con la valoración de la transferencia de fondos o recursos entre las mercantiles que, a criterio del TSJCM, no resultaba adecuadamente motivado de la resolución del TEAR de 28 de septiembre de 2015 que se anuló y ordenó sustituir por la que ahora es objeto de recurso, sin entrar a valorar las cuestiones planteadas.

En el presente caso, los motivos que invoca la AEAT y confirma el TEAR quedan plenamente validados, todo ello a la vista de la regulación aplicable contenida en la Ley 27/2014, 27 de noviembre sobre Impuesto de Sociedades (LIS) -antes Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo-, la Ley 35/2006 de 28 de noviembre sobre Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y los hechos constatados en la actuación inspectora de la AEAT. En congruencia con el soporte fáctico apreciado como objetivo por la AEAT, con remisión en lo restante a la resolución recurrida, podemos indicar que la aplicación del artículo 16 LIS resulta totalmente acertada, así como la valoración con arreglo a mercado de la prestación vinculada (sociedad- mero instrumento mercantil susceptible de levantamiento del velo creado para minorar la tributación de la persona física que es quien, en la realidad material del negocio, interactúa económica y profesionalmente) puesto que se ha demostrado -incluso con presunciones legales del apartado 3º- que las dos mercantiles implicadas y Dª Guadalupe constituyeron las sociedades con un manifiesto ánimo de contrariar el objetivo perseguido por las normas tributarias y eludir el pago del impuesto correspondiente a la renta de las personas físicas que le resultaba de aplicación, práctica vetada acorde con la doctrina del TJCE, como bien refleja la resolución



del TEAC 709/11 de 7/6/2011 puesto que las sociedades creadas no añaden valor a la actividad profesional realizada a título personal por la demandante.

Las liquidaciones practicadas -ya debidamente rectificadas acorde con lo ordenado por la sentencia nº697 del TSJCM, de 19 de diciembre de 2017- han tenido como objeto calificar y valorar la actividad y servicios prestados de la recurrente como de operación vinculada, y practicar la correspondiente liquidación rectificativa por motivo de las prácticas mercantiles realizadas por las entidades o personas vinculadas con la intención de acogerse, sin cumplir los requisitos legales, al más favorable régimen del IS mediante la constitución de una sociedad sin actividad mercantil propia, en vez de procurar la cabal y procedente aplicación del régimen general del IRPF, propio de las personas físicas generadoras de renta, -en este caso, siendo al 99,4% la fuente de ingresos la persona de D^a Guadalupe -, régimen fiscal del IRPF de mayor carga tributaria que el de la sociedad constituida pero que, a criterio del TEAR - que compartimos- es el que se verdaderamente se ajusta a la actividad mercantil de la recurrente, sus empresas vinculadas y la persona de D^a Guadalupe en su actividad profesional (que entraña el verdadero y único objeto de contratación). En particular, de la investigación de la AEAT se deduce, a raíz de las constataciones practicadas y la prueba indiciaria deducida de la misma, que:

La mercantil PANTOMAR SL S.L. ha realizado operaciones vinculadas ex 16 LIS con la mercantil PANRIVER 56 SL, prestando todos los servicios en exclusiva una a otra y con un objeto mercantil totalmente idéntico centrado en la persona de D^a Guadalupe y sus conciertos/galas/actuaciones. Ambas mercantiles se han encargado de la gestión de los mismos conciertos/galas/actuaciones y derechos de imagen de D^a Guadalupe - añadiendo una notable descompensación entre gastos por prestación de servicios e ingresos declarados de una y otra mercantil. En concreto, hasta 2008 se gestionó la infraestructura de los conciertos/galas/actuaciones por PANTOMAR SL y, a partir de 2009, por PANRIVER 56 SL pero manteniendo la primera el personal técnico para llevar a cabo dichas actuaciones y haciéndose cargo de las facturas de algunos proveedores. Del mismo modo, la mercantil PANTOMAR SL ha realizado operaciones vinculadas ex 16 LIS en relación con la actividad profesional de D^a Guadalupe -que cuenta también con la prueba indiciaria de poseer el 99,4% del capital y ser administradora única que presume el art. 16.3 LIS, así como realizar actividades de ingresos por su condición de profesional que podría hacer a título individual sin constituir por ello una sociedad más allá de la intención de eludir los más elevados impuestos tributarios exigidos por el IRPF en relación con el IS- un posible levantamiento del velo y economía de opción así como una incorrecta valoración de dichas operaciones vinculadas, motivo por el cual también constan abiertos otros procedimientos inspectores en relación con la tributación del Impuesto Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Valor Añadido.

Por un lado, el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se remite a la normativa del impuesto de sociedades. En la redacción vigente para el año 2009, se regulaban las operaciones vinculadas en el artículo 16.1 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. Para estos casos la normativa tributaria establecía una regla de valoración imperativa a precios de mercado. Lo que implica la norma es la obligatoriedad, de la persona que ha prestado el servicio a la entidad con la que tiene vinculación, de valorar las operaciones con arreglo a su valor normal de mercado e incluir en su declaración la valoración resultante, aunque el precio pactado fuera distinto o incluso inexistente, realizando la sociedad un ajuste bilateral. Mientras que el 16.3 TRLIS indicaba los supuestos en los que se entendía que concurría la vinculación.

Tras la investigación efectuada por la AEAT -ampliamente detallada en la resolución recurrida, a la que nos remitimos en su integridad- se acordó propuesta y ulterior resolución respecto de la recurrente por haber efectuado una autodeclaración no conforme a la legislación vigente al haber omitido valorar como operaciones vinculadas aquellas actividades, servicios y prestaciones que clara e indubitadamente ejecutó D^a Guadalupe a título personalísimo y en calidad de rendimientos del trabajo toda vez que, de la investigación y constatación efectuada, se ha podido justificar que los ingresos percibidos por la mercantil PANRIVER 56 SL tienen como esencial intervención la de D^a Guadalupe en calidad de socio único y administrador de dicha mercantil y que eran debidas a su intervención a título personal en sus propios conciertos/galas/actuaciones, sus derechos de autor y sus intervenciones televisivas a título de cantante profesional.

La controversia que origina la retroacción de las actuaciones se fundamenta en que, si bien el criterio primario de valoración de los precios de mercado se considera efectuado, no se concreta para el TSJCM, suficientemente el alcance del ajuste secundario en la valoración de los precios de mercado. A tales efectos, comparte el criterio del TEAR -ya manifestado en resoluciones previas como la resolución de 11 de septiembre de 2017-, que establece, acertadamente, que dicha valoración de ajuste secundaria en el presente caso resultaría intrascendente puesto que no tiene influencia en la cuota del IRPF de los años regularizados puesto que su objeto es el de restituir la situación patrimonial de las partes vinculadas calificando la transferencia de fondos que pudiera haber tenido lugar entre mercantiles o socios, pero que el ajuste ha de tenerse en cuenta para el caso de que se enajenen las participaciones sociales o al tiempo de recuperar los recursos



de la sociedad, que no es el caso que aplica (es por ello que tal ajuste secundario -lo que se paga de más a resultas de la investigación y liquidación- en IRPF antes ha descontado lo pagado en impuesto de sociedades (IS) pues el ingreso (tras la comprobación) no es de la persona jurídica (levantado el velo y valorada a mercado la operación vinculada) sino de la persona física (se computa y regulariza para que tribute en IRPF) con la implicación correlativa que de ello se deriva en IVA soportados y deducidos o compensados- siendo así que ello trascenderá cuando se enajenen tales participaciones sociales no siendo determinante del neto final a abonar en concepto de deuda regularizada como debida e impagada en materia del impuesto comprobado (IRPF en operaciones vinculadas). Concurren, a criterio de la AEAT y el TEAR, tanto los elementos objetivos (operaciones totalmente vinculadas con la actividad del recurrente) y subjetivo (el recurrente es, a la sazón, administrador de la sociedad y dueño mayoritario de la mercantil y de la actividad generadora del ingreso) para que se entienda que las operaciones están vinculadas. En relación con la valoración de esta prueba indiciaria -basada en la inspección efectuada-o prueba por indicios que permitió a la AEAT deducir su acuerdo, indica que es prueba plenamente admitida en Derecho, como así razonó la Sentencia núm. 105/2012 de 10 febrero dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Tal y como motiva la resolución recurrida -amparándose en la legalidad vigente y la jurisprudencia, a los que nos remitimos- las operaciones constitutivas de la totalidad de los ingresos de PANRIVER 56 SL se hallan directamente vinculadas a la actividad económica de PANTOMAR SL y la actividad profesional de D^a Guadalupe, auspiciado por la prueba indiciaria y la investigación de la AEAT, frente a la cual el recurrente no ha soportado la prueba de justificar ex. 102 y 105 LGT la existencia de una total desvinculación, en los términos legalmente descritos, a los efectos justificar la existencia de gastos vinculados a la actividad mercantil para la minoración de la base imponible del impuesto.

En el resto de argumentario, se remite a los fundamentos de los actos recurridos, que damos aquí por íntegramente reproducidos y a la prueba practicada en los autos.

CUARTO: A continuación reproducimos la fundamentación jurídica con las necesarias adaptaciones fácticas de la sentencia 1214 de 11 de diciembre de 2019 de la que fue ponente Sr: Gallego Laguna, dictada en el recurso 256/2018, promovido por la entidad recurrente contra el resultado de la regularización del Impuesto sobre Sociedades de ejercicio anterior por razones de coherencia y seguridad jurídica al plantearse idénticas cuestiones.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la resolución recurrida del TEAR se argumenta lo siguiente:

"TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

-Determinar si resulta aplicable el régimen de operaciones vinculadas en las operaciones entre PANTOMAR SL Y PANRIVER 56 SL y entre PANRIVER 56 SL y Da. Guadalupe .

-Analizar si se han determinado correctamente los valores de mercado. -Estudiar si las liquidaciones están motivadas.

-Analizar si se ha incumplido lo dispuesto en el artículo 16.8 del TRLIS en lo referente al ajuste secundario y sus consecuencias.

-Determinar si se ha motivado la no deducibilidad de los gastos.

CUARTO.- *La interesada presentó declaración-liquidación por el período comprobado, con un resultado a ingresar de 177.550,64 euros.*

-En primer lugar, la regularización realizada por la Inspección en el A02- NUM003 tiene por objeto practicar la valoración por el valor normal del mercado en operaciones vinculadas de la operación realizada entre PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL, consistente en los servicios realizados por la primera a la segunda sociedad antes citada, al ser los gastos incurridos por PANTOMAR SL, para prestar los servicios a PANRIVER 56 SL muy inferiores a los declarados como ingreso por PANTOMAR SL y como gasto en PANRIVER 56 SL, disminuyéndose, en consecuencia, la base imponible en PANRIVER 56 SL en 99.917,53 euros, practicándose el correspondiente ajuste bilateral a PANTOMAR SL por el que se aumenta la base imponible por esta operación vinculada en el mismo importe. Resultando de todo ello una cuota del acta a devolver de 24.979,39 euros.

En segundo lugar, la regularización realizada por la Inspección en el A02- NUM004 consiste en además de recoger la anterior operación, practicar la valoración, por el valor normal del mercado en operaciones vinculadas, de la prestación de servicios de cantante y de la cesión de la imagen de la artista a PANRIVER 56 SL, retribuyéndose los citados servicios en 39.000 euros, mientras que la entidad por esos mismos servicios ingresa 1.005.086,63 euros y los gastos para obtener dichos servicios ascienden a 902.061,34 euros, disminuyéndose, en consecuencia, la base imponible en PANRIVER 56 SL en 332.441,74 euros (diferencia entre el valor de mercado 371.441,74 euros y el importe declarado 39.000 euros), practicándose el correspondiente ajuste bilateral a Da.



Guadalupe por el que se le aumenta la base imponible por esta operación vinculada en el mismo importe. Resultando de todo ello una cuota del acta a devolver de 42.812,57 euros.

Y en tercer lugar, en la regularización realizada por la Inspección en el A02- NUM005, además de recoger las dos anteriores operaciones, se incluyen ingresos no declarados y no se consideran deducibles determinados gastos. Resultando una cuota del acta a ingresar de 33.930,23 euros.

No se formularon alegaciones a ninguna de las actas extendidas, notificándose, posteriormente, los respectivos acuerdos de liquidación.

Con fecha 03/04/14 presentó un escrito en el que manifiesta que Da. Guadalupe actúa en su propio nombre así como en representación de las sociedades PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL, interponiendo reclamación económico- administrativa contra los acuerdos de liquidación y acuerdos sancionadores, correspondientes al ejercicio 2009, dictados contra la persona física (Da. Guadalupe) y contra las sociedades PANTOMAR SL y PANRIVER SL, solicitando la acumulación y la puesta de manifiesto de todos ellos.

Contra los acuerdos de liquidación citados en el encabezamiento de esta resolución se abrieron, por este TEAR, las reclamaciones económico-administrativas con nº 9807/14, 9808/14 y 9809/14, en las que, una vez puesto de manifiesto los expedientes para formular alegaciones, alega, como cuestiones comunes a todas las reclamaciones, en primer lugar, la inaplicabilidad del régimen de operaciones vinculadas y la incorrecta aplicación del artículo 16.9.1º de la LIS; en segundo lugar, que es inaceptable que se determine para un mismo impuesto distintas bases imponibles y distintas rentas puesto que de conformidad con el artículo 15 de la Ley 35106, del IRPF sólo puede ser determinada una única base para cada periodo impositivo; en tercer lugar, la falta de motivación de las liquidaciones al no entenderse qué es lo que se liquida en cada una de las liquidaciones y cuál es el resultado a que se llega en su conjunto; en cuarto lugar, la ausencia de motivación respecto de los gastos no deducibles; en quinto y último lugar, alega error en la determinación del valor de mercado de la operación vinculada con PANTOMAR SL.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid el 12 de julio de 2017 estimó parcialmente el recurso interpuesto, anulando la resolución del TEAR de Madrid y acordando la retroacción de actuaciones para que por el TEAR de Madrid se dicte una nueva resolución en la que se determine con exactitud el alcance de su pronunciamiento anulatorio en el fundamento de derecho undécimo de la resolución de 28 de septiembre de 2015.

SEXO.- Comenzando por el análisis de las alegaciones comunes formuladas contra las liquidaciones citadas en el encabezado de esta resolución, la primera cuestión que alega la parte reclamante es la inaplicabilidad del régimen de operaciones vinculadas, y es que sostiene que la aplicación del artículo 16 de la LIS no es válida para regularizar las operaciones de un socio con la sociedad mediante la que explota actividades profesionales o artísticas.

Alega que la constitución de una sociedad mercantil es una opción, que tras la derogación del régimen especial de transparencia fiscal el legislador adoptó la decisión de que las rentas de profesionales y artistas no tributarán hasta la distribución de los beneficios obtenidos por sus sociedades al socio, gravándose como rendimientos de capital mobiliario.

Sostiene que es por ello por lo que el artículo 16 del TRLIS no resulta de aplicación, y es que sino el artículo 92 de la Ley 35106, del IRPF que posibilita la cesión a sociedades mercantiles en concepto de derechos de imagen, quedaría vacío de contenido.

A lo que cabe responder que el TEAC en su resolución R.G 7091111 de 07106111, establece que, "Conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas, la búsqueda del ahorro fiscal puede ser una motivación lícita de las decisiones empresariales, siempre que no sea contraria al objetivo perseguido por la normativa aplicable. Es posible apreciar la existencia de una práctica abusiva cuando la finalidad esencial de una decisión empresarial es obtener una ventaja fiscal y, además, no se aprecian otros motivos económicos que la justifiquen".

En este caso, la creación de una sociedad que no añade ningún valor a la actividad realizada por la parte reclamante, combinada con la infracción de la norma de valoración obligatoria de la prestación a valor de mercado, solo se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF, como se puede observar a primera vista de la comparación de los tipos medios que resultan de aplicación en el IRPF del socio y del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad, si la misma cantidad tributa a un tipo menor es obvio que la tributación resulta menor también y esta menor tributación se acentúa si por la existencia de esta sociedad se incluyen más gastos, y asimismo, el socio propicia la creación de la sociedad, con la finalidad de obtención de una ventaja fiscal indebida.



Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, la primera cuestión a analizar es si es correcta la aplicación del régimen de operaciones vinculadas efectuada por la Inspección.

Considera la parte reclamante que es una falacia el manifestar que la Guadalupe realice un trabajo para las sociedades que pueda ser objeto de valoración y que ante situaciones como las que entiende que se dan en este caso, por parte de la AEAT, debiera calificarse como liberalidades o como distribución de fondos propios.

Sin embargo, no puede estar mas en desacuerdo este TEAR con esta alegación formulada por la parte reclamante. Y así, es preciso tener en cuenta que la norma aplicada por la Inspección, el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por la Ley 3612006 de 29 de noviembre, vigente para el ejercicio 2010, establece lo siguiente,

"1.1º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia."

De conformidad con el precepto transcrito, es claro que para estos casos la normativa tributaria establecía una regla de valoración imperativa a precios de mercado. Lo que implica la norma es la obligatoriedad, de la persona que ha prestado el servicio a la entidad con la que tiene vinculación, de valorar las operaciones con arreglo a su valor normal de mercado e incluir en su declaración la valoración resultante, aunque el precio pactado fuera distinto o incluso inexistente, realizando la sociedad un ajuste bilateral.

SÉPTIMO.- Una vez fijada la normativa aplicable, debemos referirnos a los hechos obrantes en el expediente, puestos de manifiesto por la Inspección, según los cuales resulta que:

-PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL son dos entidades que utiliza la reclamante para la gestión de sus actuaciones y de los ingresos derivados de su imagen.

-Se aportaron los contratos suscritos entre PANTOMAR SL y Da. Guadalupe, en el que no se fija precio alguno ni se determina exclusividad.

-El domicilio fiscal de dichas sociedades y también de la sociedad Rocío del Cielo SL está en Paseo de la Castellana número 177 de Madrid, que coincide con el domicilio del asesor fiscal y representante en la Inspección de Guadalupe y de las sociedades en las que participa.

-PANTOMAR, S.L. fue hasta 2.008 la sociedad a través de la cual doña Guadalupe gestionaba sus conciertos, es decir que era la sociedad que tenía contratado el personal, contrataba los conciertos, concertaba la iluminación y, se hacía cargo de los gastos de promoción y gestión de la actividad de cantante de doña Guadalupe. A partir de 2.009 esa actividad la comienza a desarrollar PANRIVER 56, S.L. aunque PANTOMAR, S.L. continúa manteniendo el personal, y sigue haciéndose cargo de facturas de algunos proveedores.

-La actividad de PANTOMAR, S.L., en el ejercicio 2011, fue la siguiente:

1º La contratación y pago de los gastos de galas y demás actuaciones de DOÑA Guadalupe. La entidad recupera el importe de los gastos soportados mediante la facturación de los mismos a PANRIVER 56, S.L. De esta manera PANTOMAR SL factura por la prestación de servicios a la sociedad PANRIVER 56, S.L. por el concepto de "Representación artística" y de este modo repercute los gastos incurridos en la prestación de servicios en la realización de las galas y conciertos de Da. Guadalupe. La reclamante factura a terceros sus galas y conciertos a través de PANRIVER, S.L.

PANTOMAR es la entidad que tiene el personal contratado a pesar de que ésta ya no facture prácticamente por la actividad artística y que también asume diversos gastos relacionados con dichas actuaciones, que más adelante se indican. Estos servicios son facturados a PANRIVER 56 SL con un importe sobre coste que también se detalla posteriormente en este Acuerdo.

2º En el año 2011 la entidad ha realizado la contratación y cobro de la grabación de un disco con el cantante Florencio que no declara en el Impuesto sobre Sociedades.

3º La tenencia de una serie de bienes inmuebles.

-Se realiza un análisis de las cuentas bancarias utilizadas por las entidades y por la persona física, del que se pone de manifiesto que los ingresos y los pagos se hacían fundamentalmente desde una cuenta del banco gallego, n NUM006, de la que era titular la única persona autorizada, Da. Ascension, cuenta en la que se abonan los ingresos de PANTOMAR SL, PANRIVER 56 SL y Da. Guadalupe, y los cargos incluyen tanto el pago de los gastos de las actividades de las dos sociedades y de la persona física como todo tipo de gastos personales y particulares de Da. Guadalupe.



-D^a. Ascension es también titular y única autorizada de la cuenta, n NUM007 , que recoge los gastos de las casas de Da. Guadalupe .

-D^a. Guadalupe participa directamente en un 99,4 por ciento en la sociedad PANTOMAR SL, de la que es su administradora única.

-En el 2011 PANTOMAR SL declaró un importe neto de la cifra de negocios de 461.668,34 euros (168.430 euros de PANRIVER 56 SL, 200.000 euros de Hola, SL y 93.238,34 de Mercurio 37 SL). Los ingresos que obtiene PANTOMAR SL de PANRIVER 56 SL provienen de las facturas que emite por los gastos incurridos por PANTOMAR SL relacionados con la actividad artística de Guadalupe . Se repercuten a PANRIVER 56 SL los gastos soportados por PANTOMAR SL relacionados con los ingresos percibidos por PANRIVER SL, como personal, vestuario y gastos generales. Los ingresos de 168.430 euros provienen de facturas de PANTOMAR SL a PANRIVER 56 SL por el importe de 56.000 euros , de facturas pendientes de emitir por PANTOMAR a PANRIVER por importe de 112.430 euros.

Para determinar el resultado del ejercicio 2011 PANTOMAR SL se dedujo gastos por 442.998,38 euros entre los que no se incluyen ninguno por la retribución del trabajo personal a Doña Guadalupe .

Panriver 56 esta dada de alta en el IAE, eps. 965.4 empresas de espectáculos, 355.2 edición de soporte audio video, informática y 662.2 comercio al menor de toda clase de artículos en otros locales.

Doña Guadalupe participa en un 99,8 en Panrver 56 de la que es administradora única.

La actividad de Panriver 56 desde 2009 fue: 1)la contratación y cobro de exclusivas con Hola SL, 2) la contratación y cobro de las galas y demás actuaciones de Doña Guadalupe y 3)la tenencia de una serie de inmuebles.

PANRIVER 56, S.L. obtuvo unos ingresos de 1.140.382 euros (entre los que se incluyen 115.140,12 euros derivados de la actuación de Doña Guadalupe en conciertos así como por las entrevistas que la obligada tributaria concedió a la revista HOLA. De estos ingresos declarados se excluyen los ingresos por arrendamiento y financieros, ascendiendo por tanto los ingresos a 996.094,92 euros

Para determinar el resultado del ejercicio 2011 se dedujo gastos por importe de 902.061,34 euros . Sin embargo, por la Inspección se consideraron no deducibles 603.471,32 euros . Sin embargo, dentro de este importe se recogen 268.348 euros que se refieren al concepto "representación artística" que recoge la diferencia valorativa entre la operación vinculada entre PANRIVER 56 SL y PANTOMAR SL.

Por los servicios prestados, PANRIVER 56, S.L. pagó como rendimientos del trabajo personal la cantidad de 39.000 euros a Da Guadalupe , y practicó una retención de 9.360 euros.

OCTAVO.- Se trata, por tanto, en contra de lo alegado, de operaciones en que las partes intervinientes están vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.3 letras a y b) del TRLIS, que señala que:

"3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores(..).

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado participen, directa o indirectamente, en al menos el 25 % del capital o de los fondos propios".

Y es que, PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL están participadas en más de un 99% por la misma socia, Da. Guadalupe .

Por tanto, de conformidad con los hechos que se acaban de exponer, se cumple, en las dos operaciones que posteriormente se detallan, el requisito subjetivo.

NOVENO.- La operación a valorar, por tanto, es, por un lado, la operación vinculada entre PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL, y, por otro lado, la operación vinculada entre la entidad PANRIVER S.L. y Da. Guadalupe .

Por una parte, se valora a valor de mercado la operación vinculada entre las dos sociedades anteriormente citadas, operación que se refiere a los servicios realizados por PANTOMAR SL a PANRIVER 56 SL puesto que los gastos incurridos por PANTOMAR SL para la prestación de servicios a PANRIVER 56 SL son muy inferiores a los declarado como ingreso por PANTOMAR SL y como gasto en PANRIVER 56 SL. Y es que PANTOMAR SL no factura por las actividades de Guadalupe , sin que aporte PANTOMAR SL ningún valor a la actividad desarrollada por Guadalupe .

PANTOMAR SL ha incurrido en gastos por importe de 268.347,53 euros (otros gastos no se han tenido en consideración al no ser deducibles) relacionados con la actividad artística de Guadalupe , disminuyéndose, en



consecuencia, la base imponible en PANRIVER 56 SL en 99.917,53 euros diferencia entre los ingresos declarados por "representación artística" PANTOMAR SL por importe de 268.347,53 euros, efectuándose el correlativo ajuste bilateral por el que procede aumentar la base imponible a PANTOMAR SL en 99.917,53 euros.

Por otra parte, la otra operación vinculada se refiere a los servicios prestados las retribuciones satisfechas, en el ejercicio 2011, por la entidad PANRIVER S.L., a favor de Da. Guadalupe por importe de 39.000 euros, mientras que la entidad por esos mismos servicios ingresa 1.005.086,63 euros y los gastos que la compañía declara ascienden a 902.061,34 euros. Por lo tanto, la valoración de 39.000 euros dada por las partes difiere del valor normal de mercado.

De los ingresos que ascienden a 966.094,92 euros, para calcular el valor de mercado de las operaciones vinculadas, se han deducido los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios (que ascienden a 633.644,89 euros), afectos a la actividad artística.

Este importe no incluye los sueldos y salarios que ha percibido Guadalupe, 39.000 euros pues es el valor de la prestación de servicios que ha realizado la entidad.

La determinación del margen de beneficios de un 5% (30.173,57 euros) se ha calculado teniendo en cuenta que la ordenación de los medios de producción que realiza PANRIVER 56 SL es escasa al contar únicamente con dos preceptores del trabajo personal, Guadalupe y Leticia. En definitiva, el valor añadido por PANRIVER 56 SL es escaso.

Resultando de todo ello en el IRPF de Guadalupe un valor de mercado de la operación vinculada de 371.441,74 euros.

Por tanto, resulta acreditado en ambos casos que se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, tanto subjetivos como ya hemos señalado anteriormente, 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, como objetivos.

DÉCIMO.- Tal y como se ha señalado a lo largo de los anteriores Fundamentos de Derecho de ésta resolución se considera que se han cumplido los requisitos exigidos en el artículo 16.3 del TRLIS, lo que ha llevado a tramitar por parte de la Inspección, el procedimiento pertinente siguiendo los cauces señalados por la norma y obteniéndose el valor normal de mercado mediante la aplicación, del método del coste incrementado para la primera de las operaciones vinculadas reflejadas en el Fundamento de Derecho anterior, y el método del precio libre comparable, para la segunda de las operaciones reflejadas en el Fundamento de Derecho anterior, previsto en la letra b) y a) del artículo 16.4 del TRLIS, respectivamente.

Del análisis de la valoración, este TEAR considera que la misma se ha efectuado de un modo correcto de acuerdo con lo establecido en la letra a y b del apartado 1º del punto 4 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades que establece que,

"4.1 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 el 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".

El método aplicado por la Inspección para obtener el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, en la operación realizada entre PANTOMAR SL y PANRIVER SL, del coste incrementado, se ha efectuado de un modo correcto ya que se están valorando los servicios personalísimos prestados por el contribuyente, esto es, se está valorando es una operación vinculada, tal y como exige la ley, no unos gastos como alega la parte reclamante.

Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, éste es el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que para determinar el valor de mercado se calcula el coste que para PANTOMAR SL ha supuesto la prestación de los servicios a PANRIVER SL. Para ello se tienen en cuenta los gastos en los que ha incurrido PANTOMAR SL relacionados con la actividad artística de Guadalupe. Adicionalmente, se estima el valor añadido de la sociedad que pudiera ir más allá de los gastos necesarios para realizar la

actuación. Finalmente, en cuanto al margen no se reconoce ninguno, al no haberse justificado ninguno por la parte reclamante en el que justifique el modo en el que ha fijado el precio facturado, y al tratarse de una única actividad la que realiza Guadalupe y que a partir del 2009 se realiza por PANRIVER 56 SL, que es quien factura a terceros por las actividades artísticas y de interés mediático de la cantante, y, en consecuencia, los gastos debieran haber sido asumidos directamente por PANRIVER 56 SL. Y es que en el 2011 PANTOMAR SL no factura por las actividades de la cantante sin que Pantomar aporte ningún valor añadido.

Por otra parte, el método aplicado por la Inspección para obtener el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, en la operación vinculada entre PANRIVER 56 SL e Guadalupe, precio libre comparable, se ha efectuado de un modo correcto ya que se están valorando los servicios personalísimos prestados por Guadalupe, esto es, lo que se está valorando es una operación vinculada, tal y como exige la ley, no unos gastos como alega la contribuyente.

Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, éste es el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, comparable, por tanto, perfectamente válido, como es la valoración de la relación entre la sociedad y el tercero del que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física. La valoración fue realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia. En concreto, e individualizadamente para la socia, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

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, respecto a estas operaciones vinculadas, no se han valorado al valor de mercado y siendo esto así, hemos de concluir 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.

DÉCIMO PRIMERO.- Pues bien, respecto de la operación vinculada realizada ente PANRIVER 56 SL y Da. Guadalupe, debemos analizar si a la vista del conjunto de pruebas que obran en el expediente y los hechos constatados si se puede concluir que existen indicios razonables y suficientes que acrediten que los servicios eran personalísimos, en contra de lo alegado por la parte reclamante.

Pues bien, se puede anticipar que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, tal y como bien se señala en los acuerdos de liquidación aquí impugnados. A esta conclusión se llega tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

"Las características específicas de la prestación del servicio.

Nos encontramos ante prestaciones de servicios personalísimos, ya que solo Guadalupe puede ejecutar las actuaciones en los conciertos de Guadalupe y porque las entrevistas vendidas por PANRIVER 56 SL, solo pueden llevarse a cabo por la persona de Guadalupe.

"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 la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como artista o profesional.

Los términos contractuales:

Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado, la grabación de la voz de doña Guadalupe. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación ya que es la única que puede prestar ese servicio. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de las características personales de la voz e interpretación 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 y obra involucrada en la operación."

En el caso examinado, y en contra de lo alegado, era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Se ha efectuado un análisis de comparabilidad teniendo en cuenta la función de prestación de servicio que asume la persona física, que lo contratado es un servicio prestado por la persona física involucrada y no por otra y que, además, la contratación se hace atendiendo a las características de esa persona.



DÉCIMO SEGUNDO.- Alega, en siguiente lugar, la incorrecta aplicación del artículo 16.9 del TRLIS, en particular que se ha extendido las actuaciones a todas las partes vinculadas cuando la comprobación debía limitarse al IRPF de la persona física. Sin embargo, se ha determinado el valor de mercado en las sociedades, cuando conforme a la norma debería haberlo hecho en el seno de comprobación de la socia.

El alegado artículo 16.9 del TRLIS señala que (en negrita por este TEAR):

(...)

Pues bien, en su desarrollo reglamentario, establece el RD 1793/2008, en su artículo 21, titulado "Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas", que

(...)

Del examen del expediente, se llega por este TEAR a la conclusión de que se ha respetado lo preceptuado en los referidos artículos, puesto que la valoración tendrá que ser realizada en sede de la sociedad, que es donde pueden encontrarse las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable hay que hacer, atendiendo a las peculiares circunstancias, las correcciones que se estimen necesarias para obtener la equivalencia de la valoración que se ha realizado en sede de la sociedad.

DÉCIMO TERCERO.- Alega, posteriormente, que es inadmisibles que se determinen distintas rentas y distintas bases imponibles para un mismo periodo impositivo, y es que se le han incoado tres actas para un mismo ejercicio, determinándose en el A02- NUM005, una base imponible a ingresar de 110.431,41 euros, y en el A02- NUM008 una base imponible a ingresar de 135.720,90 euros, y en el A02- NUM003 una base imponible a devolver de 161.191,45 euros. En definitiva, aduce que de conformidad con lo establecido en el artículo 10 del TRLIS únicamente puede ser determinada una única base imponible por cada período impositivo.

No se puede compartir esta alegación por cuanto que de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 de la LGT, "Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

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.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente".

En este caso, en contra de lo alegado, se cumple lo preceptuado en el alegado artículo 10.1 del TRLIS que establece que, "La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores", puesto que si bien al estar ante la valoración de dos operaciones vinculadas distintas, y una regularización de ingresos no declarados y de gastos no considerados como deducibles por la que cada una de ellas determina una base imponible, finalmente, se recoge una única base imponible que engloba la totalidad de las rentas obtenidas en el periodo impositivo.

Por tanto, en primer lugar, la liquidación derivada del A02- NUM003, tiene carácter de liquidación provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 LGT, ya que la misma ha dado lugar a una minoración de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada por la sociedad PANTOMAR SL, y el aumento correlativo en PANRIVER 56 SL, como consecuencia de las operaciones vinculadas realizadas entre ambos.

En segundo lugar, la liquidación derivada del A02- NUM004, tiene carácter de liquidación provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 LGT, ya que la misma ha dado lugar a una minoración de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada por la sociedad PANTOMAR SL, y el aumento correlativo en PANRIVER 56 SL, como consecuencia de las operaciones vinculadas realizadas entre ambos y una minoración de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada por la sociedad PANRIVER 56 SL y el aumento correlativo en el IRPF de Da. Guadalupe, como consecuencia de las operaciones vinculadas realizadas entre ambos.

En tercer y último lugar, la liquidación derivada del A02- NUM005, tiene carácter de liquidación provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 LGT, ya que la misma ha dado lugar a una minoración de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada por la sociedad PANTOMAR SL, y el aumento correlativo en PANRIVER 56



SL, como consecuencia de las operaciones vinculadas realizadas entre ambos y una minoración de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada por la sociedad PANRIVER 56 SL y el aumento correlativo en el IRPF de Da. Guadalupe, como consecuencia de las operaciones vinculadas realizadas entre ambos.

DÉCIMO CUARTO.- Relacionada con la anterior alegación, se alega por la parte reclamante que las liquidaciones están carentes de suficiente motivación dada la imposibilidad de comprender la regularización. Y es que sostiene que las actas relativas a un mismo impuesto son idénticas entre sí, y que no se sabe qué es lo que se liquida en cada una de las liquidaciones.

Pues bien, en cada una de las actas que se acaban de referenciar en el anterior Fundamento de Derecho, se motiva en los antecedentes de hecho de las mismas que existen tres actas y cuál es el alcance de cada una de ellas. Posteriormente, a lo largo de cada uno de los acuerdos se expone la regularización llevada a cabo en cada una de ellas, todo ello recogido en diferentes apartados que dejan bien a las claras las operaciones a las que se refiere en cada momento. Y en cuanto a la doble tributación alegada, como ya se ha señalado a lo largo de ésta resolución la Oficina Técnica rectificó la propuesta del acta, para evitar esta doble tributación a la que se hace referencia en el primer Antecedente de Hecho de ésta resolución. Por ello, este TEAR considera que no se aprecia la falta de motivación alegada.

Ya de manera particular, en primer lugar, en la reclamación n° NUM002, alega, también, indefensión por los errores que aparecen en la liquidación ya que al calcular la cuota del acta de liquidación aparece el epígrafe "cuota acta A02" a devolver 67.791,96 euros, pero, sin embargo, señala que no se ha emitido ninguna acta por este importe, lo que le causa indefensión.

Sin embargo, no se aprecia el error alegado por cuanto por cuanto el haiga sido un 7232813 relativa lo que hace el final entre tanto mal y perdí el 50 y feliz la cuota es como les he señalado varias veces a lo largo esta resolución de 24.979 con 39 € importe que aparece recogido la liquidación NUM004 y además recoger operación a con Guadalupe motivo por el que me está este importe de la cuota de esta liquidación resultando una cuota de volver de 42.812, 57 € finalmente el acuerdo que recoger las operaciones se descuenta de la cuenta de volver de 10.417, 83 € no auto liquidado de 23.443, 90 € la diferencia entre la cuota de volver de 42.812, 57 € y la cuota ingresar 24.979,39 que antes se ha citado, esta diferencia es de 67.791, 96 € siendo este el importe que correctamente se recoge la liquidación. En cuanto importe la base imponible éste recoge todas modificaciones señaladas en esta resolución consistentes en la corrección de la valoración de las operaciones vinculadas, unos ingresos no declarados y de unos gastos sobre los que no se admite su deducibilidad.

Procede desestimaré consecuencias alegación.

DÉCIMO QUINTO.- A continuación alega ya exclusivamente en las reclamaciones n° NUM001 y NUM002, de incorrecta la calificación de los rendimientos como rendimientos del trabajo. Y es que afirma que se ha incumplido lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS y el 21 bis de su desarrollo reglamentario. En definitiva, considera que la imputación de la renta a la socia debe calificarse de rendimiento de capital mobiliario. Además, se le imputa la totalidad de la renta cuando su participación en la sociedad no es del 100% sino del 99,8%.

El artículo 21 bis antes citado establece lo siguiente:

(...)

Pues bien, de la alegación antes señalada se desprende que la contribuyente confunde el ajuste del valor de mercado, denominado primario, con el secundario como más adelante se expone.

Cabe destacar, en primer lugar, el razonamiento que hace el TEAC en su resolución R.G.985-10, de 05/11/13, en la que respecto al artículo 16.8 del TRLIS señala lo siguiente (en negrita por este TEAR):

"En relación con el denominado "ajuste secundario", cabe decir que se configura como un ajuste a realizar por la Administración tributaria después de comprobar que las partes vinculadas no han aplicado el valor de mercado y, por ello, se ha producido entre ellas un desplazamiento patrimonial que es preciso corregir, acudiendo a una concreta y determinada recalificación económica de las rentas impuesta por la propia Ley 36/2006 y desarrollada en la modificación reglamentaria del artículo 21, llevada a cabo por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre .

Las fases del proceso supondrían realizar inicialmente el denominado "Ajuste primario", o corrección del valor acordado por las partes; posteriormente el consiguiente "Ajuste bilateral", o correlativo en la otra parte vinculada, como consecuencia del anterior ajuste primario; y finalmente, el "Ajuste secundario" o consiguiente recalificación de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, conforme a la verdadera naturaleza económica de la operación. (...)"

Cabe recordar que el ajuste bilateral se aplica sólo cuando sea firme, según dispone el artículo 21.4 del RIS antes transcrito.



Continúa el TEAC en la resolución que se acaba de citar anteriormente señalando, respecto del ajuste secundario, lo siguiente:

(...)

El alegado artículo 16.8 TRLIS prevé que cuando el valor convenido en una operación vinculada sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de dicha diferencia.

De forma particular establece que en los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

El tratamiento fiscal que procede dar a la parte de dicha diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación ha sido objeto de aclaración por el artículo 21 bis RIS. De acuerdo con ambos preceptos podemos distinguir:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, que es lo que alega la reclamante, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

Pues bien, hasta la STS, Rec.nº 8/2009, de fecha 27/05/2014, de la Sala de lo Contencioso -Administrativo, se consideraba que la parte de la diferencia que no se correspondía con el porcentaje de participación en la entidad tendría la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe, y, como tal, no deducible fiscalmente conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS. Sin embargo, conviene destacar que aquella STS ha anulado el último inciso del artículo 21.2 del RD 1777/2004, del RIS y el artículo 21 bis 2. a) y b) del mismo texto legal.

En conclusión, este TEAR no puede compartir la interpretación realizada por el reclamante del artículo 16.8 de la LIS. Ya que dicha interpretación de considerar rendimiento de capital mobiliario dichos rendimientos en vez de rendimientos de trabajo no tiene ninguna justificación legal. El artículo 16.8 alegado establece que, en los supuestos de vinculación socio sociedad, debe aplicarse exclusivamente el apartado b) de la norma, arriba reproducido, calificando los ingresos regularizados por la inspección de aportación del socio de fondos propios a la entidad, que tendrá incidencia en el momento de venta de la participación en la sociedad de Guadalupe.

En definitiva, la norma regula tres ajustes distintos, el primario, el bilateral, que supone el aumento de la base imponible del socio y el correlativo reconocimiento del gasto en la sociedad para evitar una doble tributación, y el ajuste secundario, de finalidad distinta que persigue restituir la situación patrimonial de las partes vinculadas calificando adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre el socio y la sociedad otorgándole según el caso el tratamiento fiscal de distribución de beneficios o aportación de capital. Ambos ajustes son necesarios para restablecer la situación que se hubiera producido entre partes independientes y en condiciones de plena competencia.

Este TEAR en la resolución de 28 de septiembre de 2015 consideró que el acuerdo de liquidación adolecía en este punto de falta de motivación, ya que refleja el ajuste primario y la consecuente liquidación, pero no recoge el ajuste secundario, por lo que entendió que procedía estimar la alegación de la parte reclamante en este punto, anulando el acuerdo impugnado a fin de que la Inspección incluyera en la motivación de su resolución el ajuste secundario, debiéndose considerar el porcentaje de participación de aportación a los fondos propios teniendo efecto, únicamente, en la venta de la participación, no afectando por ello a la liquidación aquí practicada.

No obstante, con posterioridad a la Resolución del TEAR, el TEAC ha dictado resolución el 11 de septiembre de 2017, RG 00-06224-2015 en la que considera que no se vulnera el procedimiento establecido en el artículo 16.8 del TRLIS, por la no realización del ajuste secundario, en la regularización practicada al socio a valor de mercado de la operación vinculada realizada entre una entidad y su administrador único/socio mayoritario, relacionada con servicios prestados por éste en la que su intervención constituía el elemento esencial de la prestación del servicio, por cuanto:



- En el momento de la regularización al socio persona física, por la imputación de los rendimientos correspondientes a los servicios prestados, carece de trascendencia dicho ajuste, pues no influiría ni en la cuota del IRPF de los años regularizados, al no tratarse de mayores ingresos ni de menores gastos de la persona física, ni tampoco por lo tanto en la correlativa base de la sanción, en su caso, impuesta;

- Este ajuste deberá tenerse en cuenta (tanto por el interesado como, en su caso, por la Administración) en el año en el que el contribuyente/socio enajene las participaciones de la sociedad o en el momento en que el interesado plantee, por cualquier vía (ya sea por la transmisión de la participación o por otro medio), recuperar los recursos de la parte de sus rentas del trabajo que han quedado en manos de la sociedad, de modo que ya no vuelva a tributar por ellas, y es entonces cuando se deberá tener en cuenta como mayor valor de las participaciones, lo que provocará, por tanto, en su momento, una menor ganancia patrimonial o una mayor pérdida.

Teniendo en cuenta, como se señaló en la resolución de 28 de septiembre de 2015, que el ajuste secundario únicamente tendría efecto en la venta de la participación por el socio, no afectando por ello a la liquidación aquí practicada, siguiendo el criterio del TEAC, este Tribunal considera que no se vulnera el procedimiento establecido en el artículo 16.8 del TRLIS, por lo que no procede anular el acuerdo impugnado.

DÉCIMO SEXTO.- Respecto a la falta de motivación en general en materia de gastos a la que se refiere en las tres reclamaciones, y antes de entrar en el análisis pormenorizado de la citada motivación en cada uno de los acuerdos de liquidación impugnados, se debe tener en cuenta que, en materia de gastos en general, tanto la doctrina como nuestra jurisprudencia, han manifestado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto en sede del Impuesto sobre Sociedades, son: 1. La justificación documental de la anotación contable. 2. La contabilización del gasto. 3. Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia. 4. La "necesidad" del gasto, o lo que es lo mismo, que esté correlacionado con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada.

Asimismo, no puede olvidarse que el artículo 14 del TRLIS, determina la no deducibilidad de las liberalidades, si bien aclara que "no se entenderán comprendidas en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

En este caso se observa que las alegaciones de la parte reclamante ante este TEAR consisten básicamente en afirmar que los gastos no están motivados y que los gastos han sido necesarios para el ejercicio de su actividad. Pero en ningún momento presentó alegaciones para hacer valer estos gastos, ni durante el procedimiento inspector, ni en el trámite posterior a la puesta de manifiesto y previo al acta, ni tampoco en el posterior a dicha propuesta de liquidación, momentos todos ellos idóneos para hacer prueba de los mismos.

Pero el fondo de la cuestión no es una cuestión de calificación jurídica, sino simplemente dirimir si se han cumplido los requisitos que la normativa exige para que un gasto sea deducible. Es por ello que nos encontramos ante una cuestión de prueba y, además, la carga de la misma incumbe al contribuyente, de manera que lo que corresponde a este TEAR es examinar los elementos de prueba aportados por el mismo, y valorar si son suficientes para considerar justificados dichos requisitos.

Las resoluciones impugnadas no discuten el cumplimiento de los requisitos de contabilización, justificación e imputación temporal, sino sólo el de vinculación a la actividad económica desarrollada, o dicho de otra manera, el principio de correlación entre ingresos y gastos, que considera como no probado.

Así, el Tribunal Central, en resolución de 8 de abril de 2005, se manifestaba respecto a este principio de correlación de ingresos y gastos que consagra la Ley 43/1995 y el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo, 4/2004, afirmando que "exige que la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y éste la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas cuya relación con la entidad aquí reclamante no ha sido acreditada y, ni tan siquiera, explicada, por lo que no puede determinarse la contribución de esos gastos a la obtención de los ingresos"

Correlación que, en contra de lo que alega, en cualquier caso, y de conformidad con el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, corresponde probar a la parte reclamante, en la medida en que es ella, la que pretende la deducción del gasto.

DÉCIMO SÉPTIMO.- Comienza alegando la parte reclamante sobre esta cuestión ausencia de motivación respecto de los gastos no deducibles.



Considera que no se ha justificado el porqué los gastos que considera relacionados con la actividad de Da. Guadalupe son deducibles impidiendo comprobar si alguno de los demás gastos cumplían también con esos criterios.

Sin embargo, como se señala en el acuerdo relativo al acta A02- NUM008 , otros gastos no se han tenido en cuenta y son considerados no deducibles del Impuesto sobre Sociedades por la no necesidad de los mismos para el desarrollo de la actividad, detallándose en el mismo los motivos de su no deducibilidad, que no es otro que no se encuentran afectos a la actividad del espectáculo, por lo que no se aprecia la indefensión alegada en este punto.

DÉCIMO OCTAVO.- En la reclamación nº NUM000 , alega ausencia de motivación respecto de los gastos no deducibles como los de amortización del inmovilizado material y primas de seguros.

Del examen del acuerdo impugnado, no se puede acoger la alegada falta de motivación puesto que sí que se motiva correctamente el porqué unos gastos se consideran deducibles y otros no, en función de que se encuentren o no afectos a la actividad económica que realiza la parte reclamante. Y es que, como se motiva adecuadamente, dedicándose la sociedad a actividades de espectáculo los gastos no son deducibles al no estar relacionados con las galas y otra actividad artística de la cantante.

En segundo lugar, respecto de la partida seguro viviendas alegría que no se de su losa y que no se entiende el motivo de su nos vemos civilidad alegación que cabe desestimar por los motivos que sacar exponer anteriormente a lado a realizar los gastos alegados en la reclamación NUM000 .

En tercer lugar sobre los intereses del préstamo Banif relacionados con la adquisición de la vivienda DIRECCION000 señala que esta vivienda tanto si se arrienda como si se transmite generará ingresos para la sociedad, estando correr accionados con la futura generación de ingresos y son en consecuencia deducibles. Esta alegación sobre un hipotético ingreso futuro no se puede admitir por la siguiente razones: en primer lugar esta vivienda, según información aparecida en medios de comunicación, es de uso de la persona física y no de la sociedad, en segundo lugar la reclamante no ha aportado justificantes de gastos de la vivienda y en tercer lugar no sea justificado que el destino de los fondos haya sido en una actividad que genere ingresos.

En último lugar considera deducibles los gastos por la amortización del inmovilizado, alegación a la que se ha respondido anteriormente.

En conclusión se considera que no se ha motivado correctamente la no admisibilidad de los anteriores gastos

DÉCIMO NOVENO.- Por último, alega en las reclamaciones NUM001 y NUM002 error en la determinación del valor de mercado de la operación vinculada con Doña Guadalupe .

Sostiene, en primer lugar, la parte reclamante que la Inspección no concreta ni identifica cuáles son las operaciones realizadas entre D^a. Guadalupe y las sociedades que se valoran y es que señala que una única prestación de Da. Guadalupe no puede ser conceptuada como una doble operación mercantil.

En segundo lugar, alega respecto del método del precio libre comparable aplicado por la Inspección que la prestación no se produce entre el artista y el cliente sino entre la sociedad y el cliente y que la comparativa debería haberse hecho sobre las retribuciones que perciben artistas similares que facturan de manera independiente, sin agente ni sociedad. A su vez, señala que no existe un precio de mercado homogéneo, de forma que una misma actuación puede tener precios muy diferentes. En definitiva, únicamente buscando una comparación exterior a las sociedades vinculadas se cumpliría el mandato del artículo 16.4 del TRLIS.

En tercer lugar, alega que se incumple lo preceptuado en el artículo 16.9 del TRLIS que obliga a determinar el valor de mercado en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación, en este caso, Guadalupe .

En cuarto lugar, alega que se abandona el método libre comparable que sólo compara precios y no gastos.

En quinto lugar, aprecia falta de motivación en la decisión de aplicar el margen del 5% en lugar de los márgenes habituales en el sector.

Pues bien, en primer lugar, cabe señalar que, como repetidamente se ha señalado a lo largo de ésta resolución, no es cierto que no se identifica cuáles son las operaciones realizadas entre D^a. Guadalupe y las sociedades que se valoran, y es que, por la parte que es aquí objeto de regularización, la Guadalupe presta servicios de cantante y cede su imagen a PANRIVER 56 SL, entidad que, como ya se ha señalado, factura por los conciertos y por las entrevistas efectuadas por Guadalupe .

En segundo lugar, y partiendo del hecho de que en este caso se discute la otra operación vinculada, la operación realizada entre la parte reclamante y D^a. Guadalupe , se concluye que se cumple con los requisitos exigidos en



el artículo 16 del TRLIS, tal y como se ha expuesto a lo largo de los Fundamentos de Derecho anteriores, para considerar que se produce una operación vinculada entre estas dos partes, y que debe valorarse a valor normal de mercado, puesto que el valor declarado por las partes por los servicios prestados por la cantante a PANRIVER 56 SL por importe de 39.000 euros difieren del valor normal de mercado.

En tercer lugar, respecto al alegado incumplimiento del artículo 16.9 del TRLIS, ya se ha respondido a esta cuestión en el Fundamento de Derecho Decimosegundo al cual nos remitimos.

Respecto al abandono del método del precio libre comparable que a juicio de la reclamante se produce, procede remitirse a lo expuesto sobre esta cuestión en el Fundamento de Derecho Décimo anterior a los efectos de evitar reiteraciones innecesarias.

Por último, respecto al margen del 5% que discute al entender que no es el margen habitual que se aplica en el sector, cabe responder que se ha determinado un margen del 5% al tener en cuenta que la ordenación de los medios de producción que realiza PANRIVER 56 SL es escasa al contar únicamente con dos preceptores del trabajo personal, D^a Guadalupe y D^a Leticia que declara y deduce gastos de la sociedad PANTOMAR SL por servicios de representación artística, por tanto, sí que parece, en contra de lo alegado, razonable el mismo."

QUINTO: En cuanto a la primera de las alegaciones formuladas por la recurrente, es decir, la pretensión de que sólo una vez deviene firme el valor determinado en sede de la comprobación de la socia, en el que pueden participar las entidades vinculadas, solo entonces, se pueden emitir liquidaciones a las personas o entidades vinculadas, la recurrente invoca el apartado 9 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 en el que en la redacción vigente en el ejercicio objeto de la controversia, se establece lo siguiente:

"Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1.º *La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.*

2.º *Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.*

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º *La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

4.º *Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.*

5.º *Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.*

Si bien, como claramente se deduce del contenido del citado precepto, ha de ponerse en relación con lo dispuesto en el apartado anterior del mismo artículo que establece que *"En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.*

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe,



o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad."

Se debe tener en cuenta que el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 21 que regula la "Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas", establecía lo siguiente:

"1. Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

2. Si el obligado tributario interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la corrección valorativa, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

3. Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria , el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho. Si el obligado tributario promueve la tasación pericial contradictoria, el órgano competente notificará al obligado tributario y a las demás personas o entidades vinculadas afectadas el informe emitido por un perito de la Administración, concediéndoles un plazo de 15 días para que puedan proceder al nombramiento de común acuerdo de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes o derechos a valorar, tramitándose el procedimiento de tasación pericial contradictoria conforme a lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se procederá conforme a lo señalado en el apartado 2 anterior, en cuanto a los posibles recursos o reclamaciones a interponer contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

Cuando conforme a lo dispuesto en este apartado sea posible promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o interpuesto recurso o reclamación, la liquidación provisional practicada se notificará a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial contradictoria o interponer el oportuno recurso o reclamación. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneara con un recurso o reclamación, se sustanciará aquélla en primer lugar, a efectos de determinar el valor a que se refiere el artículo 16.1.2.º de la Ley del Impuesto . La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria surtirá efectos suspensivos conforme a lo dispuesto en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que se hubieran podido simultanear con dicha tasación pericial contradictoria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria a que se refiere el párrafo anterior, las partes o entidades vinculadas podrán optar de forma conjunta en los términos previstos en el apartado 2 anterior, por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

4. Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los



que no exista periodo impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

En esta liquidación se tendrán en cuenta los efectos correspondientes al valor comprobado y firme respecto de todos y cada uno de los periodos impositivos afectados por la corrección valorativa llevada a cabo por la Administración tributaria e incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de la presentación fuera de plazo de la autoliquidación si la regularización da lugar a una devolución de cada uno de los ejercicios en los que la operación vinculada haya producido efectos, hasta la fecha en que se practica la liquidación correspondiente al ejercicio en que el valor comprobado de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.9.3.º de la Ley del Impuesto y en el párrafo anterior.

Los obligados tributarios deberán, asimismo, aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquel al que se refiera la regularización administrativa cuando la operación vinculada produzca efectos en los mismos.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

5. El procedimiento regulado en este artículo no se aplicará a las personas o entidades afectadas por la corrección valorativa que no sean residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el número 4.º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley.

Las personas o entidades afectadas no residentes en territorio español, salvo que se trate de establecimientos permanentes radicados en el mismo, que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, deberán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley."

Por su parte, el art. 21.Bis de la misma norma, en la redacción aplicable al ejercicio objeto del litigio, que regula "Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas" establecía:

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

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 .i). 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2."



Sobre dicha cuestión se ha pronunciado la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (Rec.nº 8/2009), a la que se alude en la resolución recurrida del TEAR, entre otras consideraciones expresa lo siguiente:

"B) EL AJUSTE SECUNDARIO

Superada esta inicial dificultad, el recurrente analiza el ajuste secundario, bajo los siguientes parámetros:

Funcionamiento y valor del ajuste secundario conforme a la LIS. Fundamento del ajuste secundario como norma antielusión Antecedente del artículo 16.8 de la LIS en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicas. Sugerencia sobre la conveniencia de plantear cuestión de constitucionalidad.

Nuestro auto de 8 de febrero de 2011 rechazó plantear la cuestión de inconstitucionalidad con respecto al artículo 16.8.2 de la LIS, que es el texto en que se regula el ajuste secundario.

Entendemos que el ajuste secundario regulado en dicho precepto no puede ser interpretado de modo separado y aislado sino que ha de serlo en el contexto legal en que está inserto.

Ello nos obliga a precisar la naturaleza de la norma reguladora del ajuste. A tal efecto observamos que el mismo se regula en el Título IV dedicado a la "Base imponible", Título que carece de nuevas divisiones en capítulos o secciones.

La problemática específica que las operaciones vinculadas suponen en la fijación de la "base imponible" tiene específico tratamiento en el artículo 16 de la LIS.

Este artículo se abre con el siguiente rótulo: "Operaciones Vinculadas". El apartado 1 establece: "1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.

Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva."

Es importante subrayar que este precepto, en el párrafo segundo del apartado segundo, afirma que la valoración administrativa no determinará "una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas que la hubiere realizado".

El apartado primero del artículo 16.8, como el propio recurrente reconoce, consagra el mismo principio al afirmar: "En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la "naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia".

Los problemas se suscitan por el contenido del párrafo segundo de este apartado cuando establece: "En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad."

No es dudoso que la cláusula "en particular ..." con que se inicia el citado apartado implica una concreción de lo reseñado en el párrafo primero.

Por tanto, la previsión contenida en el párrafo segundo del apartado 8 del artículo 16, no ha de entenderse como un precepto autónomo sino como un precepto acorde con el citado 16.1. El artículo 16.8 primero no es una excepción a la regla que el artículo 16.1 contiene. Regla que, como hemos indicado, consiste en que la base



del gravamen de las operaciones vinculadas es la "renta derivada de la operación para las personas que la realizaron".

Todo lo precedente significa que el artículo 16.1 regula el denominado ajuste primario el cual ha de ser primero unilateral y posteriormente, si es posible, y se dan las circunstancias requeridas para ello, bilateral o correlativo.

Se trata, mediante él, de corregir las desviaciones que en la fijación del valor del mercado puedan producirse, correcciones que habrán de tener, si es posible, una doble dirección: unilateral, primero, y bilateral, después.

Cuando se aprecie que estas desviaciones implican una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada, y se den las circunstancias mencionadas en el apartado segundo del artículo 16.8 de la LIS tendrán lugar las presunciones que en el precepto citado se proclaman, presunciones que por la naturaleza de las cosas, y por el principio antes enunciado, tendrán naturaleza de una presunción "iuris tantum", pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron.

De este modo el artículo 16.8 párrafo segundo no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el artículo 16.1 y 16.8.1. La específica previsión contenida en la norma del artículo 16.8 párrafo segundo y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurren las circunstancias que allí se contemplan, y, naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume.

Hecho el análisis precedente, las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración.

Todo lo dicho comporta la plena legalidad, a nuestro juicio, y en este punto, tanto de la Ley como del Reglamento, y sin perjuicio de ulteriores precisiones derivadas de la propia sistemática del Recurso Contencioso. De la Ley 43/95 con la modificación introducida en 2007 porque no hace más que reflejar en el artículo 16.8 de la LIS el principio de calificación que a la Administración corresponde y que está reconocido en nuestro ordenamiento en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, sin que resulten aplicables los reproches formulados a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos al no tener la Disposición ahora enjuiciada la naturaleza inexorable que aquélla tenía de presunción "iuris et de iure" y al ser la presunción que en el artículo 16.8 de la Ley 43/95 se establece, así como en la disposición reglamentaria impugnada y pese a su apariencia, una clara naturaleza de "presunción iuris tantum".

Por lo que hace al reglamento es claro que el contenido literal del apartado tercero del artículo 21 bis demuestra la naturaleza "iuris tantum" de la presunción que en él se enuncia. El reproche sobre el exceso de su contenido respecto a lo dispuesto en la ley y su carencia de cobertura es evidente que desaparece con la interpretación y alcance que hemos dado a la ley en el punto debatido.

Las presunciones que el artículo 21 bis 2 establece no establecidas expresamente en la ley no han sido objeto de específica impugnación en este apartado lo que aconseja omitir su análisis ahora, y que haremos después.

Con independencia de ello, no ofrece dudas, en virtud de todo lo dicho, que están sujetas al régimen reseñado de gravamen de rentas realmente obtenidas por los intervinientes y que, por tanto, en su caso, corresponderá la prueba acerca de la efectiva transferencia real de rentas a quien afirme que éste se ha llevado a cabo en sentido distinto al fijado contablemente, siendo posible la prueba en contrario como claramente se infiere del apartado tercero."

Pues bien, de acuerdo con los preceptos citados y la doctrina del Tribunal Supremo, la recurrente parece confundir el ajuste primario con el ajuste secundario, pues particularmente según lo dispuesto en el art. 21.4 citado, contrariamente a lo manifestado por la recurrente no es en la persona física a la que en primer lugar debe efectuarse la regularización, sino a la sociedad, ya que es en la comprobación a la sociedad en la que se pueden analizar las operaciones de contraste, tal y como se señala en la resolución recurrida del TEAR, ya que tan sólo con la comprobación a la persona física no es posible obtener la totalidad de los elementos necesarios de la obligación tributaria, ni de la sociedad ni de la persona física, y solo mediante la comprobación a la sociedad se puede analizar tanto la vinculación, como si es o no la sociedad la que presta los servicios, y valorar los servicios facturados a terceros por la sociedad, por lo que debe desestimarse la alegación de la demanda, siendo conforme a derecho la regularización efectuada por la Administración.



Por otra parte, al no constar que por la socia persona física se hubiera producido la enajenación de las participaciones de la sociedad, no precedía el ajuste secundario, tal y como se argumenta en la resolución recurrida.

Ello determina que deba rechazarse igualmente la alegación de la demanda sobre la calificación para la persona física no como rendimientos del trabajo, sino como rendimientos de capital.

Debiendo añadirse, sobre dicha cuestión, que en las liquidaciones efectuadas a la sociedad no procede entrar a discutir la calificación del rendimiento en el IRPF de la persona física, pues es en la impugnación de la liquidación que haya podido practicarse a la persona física en la que procede discutir la calificación jurídico tributaria a efectos del IRPF de la persona física.

Sobre la calificación como rendimientos del trabajo la Administración lo único que hace es mantener la calificación que la sociedad había dado a las retribuciones abonadas a Doña Guadalupe, que lo hizo en concepto de rendimientos del trabajo personal, de tal manera que no modifica el concepto declarado.

Por otra parte, hay que señalar que no se ha producido ninguna extralimitación por el TEAR respecto de lo acordado en la sentencia de esta Sala, ya que en la misma lo que se acordaba es la retroacción de actuaciones para que por el TEAR se dictara nueva resolución en la que determinase con exactitud el alcance de su pronunciamiento anulatorio en el fundamento de derecho undécimo, teniendo en cuenta que en la misma resolución se indicaba se indica que no afecta a la liquidación, tal y como se razona en la sentencia referida, y considerando que la resolución del TEAR era desestimatoria, por lo que en la nueva resolución del TEAR lo que se hace es resolver la contradicción interna apreciada en la sentencia de esta Sala, sin que se haya incurrido en ningún tipo de contradicción, pues dicho defecto es subsanable, como ya se apreció en la sentencia de esta Sala al acordar la retroacción para que fuera aclarada y subsanado, sin que en la sentencia se indicara el contenido que debía tener la subsanación, por lo que no se ha producido ni la extralimitación alegada por la recurrente ni falta de imparcialidad, ya que se limita a corregir la mencionada contradicción interna de la resolución inicial del TEAR.

Hay que tener en cuenta que en la parte dispositiva de la resolución del TEAR no se anuló la liquidación, por lo que no puede considerarse que se hubiera anulado, siendo la parte dispositiva de la resolución la que contiene el pronunciamiento de la misma.

La sentencia de esta Sala tampoco anuló las liquidaciones sino que se limitó a acordar la retroacción en los términos que se indican en la sentencia para que se aclarara por el TEAR la mencionada contradicción interna, pero ni anula las liquidaciones ni obliga al TEAR a anularlas.

SEXTO: Sobre las alegaciones de la recurrente en relación a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, se ha de tener en cuenta que el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105 de la LGT: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; y según dispone el artículo 106 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al



amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

En el presente caso, del análisis de los elementos fácticos que quedan acreditados en las actuaciones de comprobación e investigación se infiere con absoluta claridad que la sociedad recurrente carece de causa dentro de la relación de servicios artísticos e intervención en medios prestados por la persona física del socio Doña Guadalupe. De los elementos tenidos en cuenta por la Administración, se pueden destacar que la sociedad no contaba con personal que pudiera realizar la actividad propia y exclusiva de la persona física del socio referido, ya que los ingresos obtenidos por la sociedad relacionados con dicha persona son todos ellos vinculados con la actividad en la que intervenía como artista. Se trata, por tanto, de servicios de carácter personalísimo, prestados exclusivamente por Doña Guadalupe. Por ello, las retribuciones de dichos servicios guardaban una relación directa con sus cualidades y requieren necesariamente su presencia física.

De lo expresado debe concluirse que no resulta acreditado que la sociedad tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios que determinan los ingresos referidos, correspondiéndole la carga de la prueba al recurrente, conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, sino que los servicios de carácter personalísimo fueron prestados por la persona física y no por la sociedad.

Debe tenerse en cuenta la vinculación de la persona física, prestador real de los servicios, con la sociedad, siendo prestador de los servicios facturados la persona física.

A estos efectos, la interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que la persona física desarrolla constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de prestación de servicios de la persona física y la entidad destinataria de los mismos, pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no prestan, como ya se ha declarado por esta Sala en otros litigios similares.

No se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades, ni tampoco el desarrollo por las mismas de otras actividades, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación de prestación de servicios en la que no tenía participación alguna.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa de la persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada.

De todo lo cual cabe inferir a los efectos del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los servicios facturados a la referida entidad recurrente no fueron prestados por la sociedad sino por la persona física, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad, sin que exista economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios por una sociedad a otra sociedad, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por la persona física y no por la sociedad, y la tributación que corresponde a esta operación es la resultante de aplicar el régimen de operaciones vinculadas, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los no prestados por la referida sociedad y facturados por ésta, en proporción a su cuantía en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sobre la prestación de servicios a través de sociedades mercantiles, como ya ha declarado anteriormente esta Sala en otras sentencias, la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la simulación en el ámbito tributario, siendo exponente de su doctrina la sentencia de 29 de junio de 2011 (recurso de casación 4499/2007), que en su sexto fundamento jurídico afirma:

"La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, recogió además una norma expresa sobre la simulación que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado



será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados"

Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria .

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

Por otra parte, la sentencia del mismo Alto Tribunal de 6 de octubre de 2010, enlaza en el quinto fundamento de derecho la simulación con la prueba de las presunciones, y afirma:

"En el ámbito tributario, dice el artículo 25 de la LGT que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las normas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Lo que quiere decir que si se probase la simulación a efectos fiscales se debe prescindir de la apariencia ficticia o engañosa carente de causa y urdida con finalidad ajena al negocio que se finge y gravar el hecho que efectivamente hayan realizado las partes. Dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad."

Y la sentencia de 26 de septiembre de 2012, recurso 5861/2009, se refiere a la simulación en los siguientes términos:

"La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada", y que aquella puede ser absoluta, lo que sucede cuando "tras la apariencia creada no existe causa alguna", o relativa, que se da cuando "tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso", esto es, cuando "[tras el negocio aparente existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes" [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005, 8361), FD Quinto], supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (en adelante, CC). En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995(aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual "[el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez"; y en la actualidad se recoge en el artículo 16 de la LGT de 2003, que establece que "[e]n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes" (apartado 1), que "[l]a existencia de simulación será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios" (apartado 2), y que "[e]n la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente" (apartado 3).

La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil, pues "la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos", verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de "los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato" [Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 [RJ 1990, 4092], FD Tercero].

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, "para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración" [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) [RJ 2005, 8361], FD Quinto]; y que "la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo



afirma", de modo que "la "causa de la simulación" debe acreditarla la Administración que la alega" (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003)."

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma:

"74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40)."

El mismo Tribunal en la sentencia de fecha 21 de febrero de 2008, señala: "58 Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

Finalmente, el Tribunal Constitucional también se ha referido al concepto de simulación en el ámbito tributario en la sentencia 120/2005, de 10 de mayo, según la cual "la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación."

Por tanto, en el presente caso, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas.

El art. 13 de la Ley General Tributaria establece que "*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*" Por tanto, las obligaciones de las partes contratantes derivadas de los contratos entre la sociedad y su socio no determinan la calificación de la relación jurídica tributaria frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, por lo que la Administración tributaria no se encuentra vinculada por la calificación efectuada en el contrato por las partes. De tal manera que cuando la Administración califica los contratos como de prestación de servicios a efectos tributarios, teniendo en cuenta las concretas circunstancias concurrentes y particularmente que los servicios contratados por terceros consisten en servicios prestados por la persona física y no por la sociedad, derivados de la condición de socia, sin que se haya acreditado por la recurrente que la sociedad tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios que determinan los ingresos, correspondiéndole la carga de la prueba al recurrente, conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria.

Pudiendo añadirse la existencia de ventaja fiscal y el perjuicio para la Hacienda Pública, dado que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, verdadera prestadora de los servicios, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también podría incidir en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad de la persona física e incluso de carácter privado y en lo que a los dividendos se refiere puede haber reparto o no de los mismos, alterando con ello la tributación correspondiente por la retribución de los servicios prestados, por lo que de ninguna manera se ha producido un supuesto de economía de opción.



Por ello deben desestimarse las alegaciones de la demanda sobre dicha cuestión, ya que de las circunstancias que quedan debidamente concretadas tanto en las actas como en las liquidaciones se deduce de forma clara y razonable que se trata de una prestación de servicios de carácter personalísimo de Doña Guadalupe .

SÉPTIMO: Además queda justificado el procedimiento para la valoración de la operación vinculada, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, realmente el servicio facturado fue prestado únicamente por la persona física, sin que la sociedad hubiera realizado función alguna en relación con los indicados servicios facturados, careciendo de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados referidos.

Las operaciones objeto de valoración son los trabajos realizados por la persona física en su condición de artista, de carácter personalísimo, y que fueron el origen y núcleo esencial de los ingresos de explotación facturados por la sociedad a sus clientes, por sus servicios profesionales, principalmente como artista. En esta facturación también se incluye la realizada por la cesión de los derechos de imagen de la socia. Los ingresos que recibe son ingresos de explotación, y provienen clientes que principalmente son empresas por la prestación de servicios en su condición de artista de la persona física. Las prestaciones de servicios realizadas, que se han facturado, se han detallado con cada uno de los clientes.

Por tanto, como señala la liquidación los servicios prestados por la persona física a la sociedad vinculada no deben tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta a sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma. Se trata de servicios artísticos y de intervención en medios que no deben diferir en cuanto a su valoración

En cuanto a la valoración, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, en la redacción dada por le Ley 35/2006, precepto que establece:

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

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

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

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

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.

(...)."

Esta Sala se ha pronunciado en otros supuestos semejantes como en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, dictada en el recurso número 993/2013 en el sentido de que "... para valorar la operación vinculada realizada entre la recurrente y su sociedad es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socia de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que los precios pactados por la entidad (...) y sus clientes se acordaron en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible, por ello, que lo que vale el trabajo personal de la Sra. (...) es el valor del servicio que (...) S.L. factura a sus clientes, si bien para determinar el valor real de mercado hay que deducir de los ingresos obtenidos el importe de los gastos en que incurrió la sociedad para su obtención. En consecuencia, la valoración realizada por la Inspección ha cumplido los preceptos aplicables y está debidamente motivada, pues no hay duda alguna de que los contratos suscritos entre (...) S.L. y sus distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por la Sra. (...), de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004."

A la misma conclusión debe llegarse en el presente recurso, referido a la valoración de similares prestaciones de servicios, sin que pueda considerarse como un precio de mercado el fijado por la sociedad y su socia, pues en el presente caso se ha acreditado un precio de mercado fijado en las concretas prestaciones de servicio que ha sido en determinado por la sociedad, de la que es socia la recurrente, con los terceros. Todo lo cual comporta la legalidad de la regularización.

Por tanto, en el presente caso, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas.

Además queda justificado el procedimiento para la valoración de la operación vinculada, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, realmente el servicio facturado fue prestado únicamente por la persona física, sin que la sociedad hubiera realizado función alguna en relación con los indicados servicios facturados, careciendo de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados referidos.

En consecuencia, procede desestimar las referidas alegaciones de la recurrente respecto de la liquidación, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

A la misma conclusión se debe llegar respecto de los derechos de imagen, pues traen su causa de la actividad desarrollada por la indicada persona física sin que la sociedad recurrente realice actividad distinta de la realizada por el socio y administrador único, pero tal cesión no determina que la sociedad realice actividad empresarial alguna distinta de la persona física.

OCTAVO: En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre los gastos deducidos por la sociedad cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, hay que puntualizar que en materia de gastos, en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre Sociedades y de acuerdo con los artículos 10, 14 y 19 del TRLIS y la jurisprudencia, para que un gasto sea deducible es necesario que se facture, que se contabilice, que se acredite la realidad del mismo y su pago, su correcta imputación temporal y su correlación en relación con los ingresos.

En este caso la Inspección no ha admitido correctamente una serie de gastos bien porque se trataba de gastos particulares o bien porque no se había acreditado su relación con la actividad.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente 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 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 General Tributaria 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 parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la



realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En cuanto a las alegaciones de la recurrente y de la resolución recurrida en cuanto a los gastos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, hay que precisar que tanto en el acta como en la liquidación se concretan con detalle los conceptos e importes cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, así como la razón por la que se considera que no son deducibles, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión, pues la recurrente conoce perfectamente los motivos determinantes de la no admisión de su deducibilidad.

Debe recordarse que es la recurrente la que debe probar el carácter deducible de cada uno de los gastos, no siendo la Administración la que debe motivar los gastos cuya deducibilidad admite.

En el presente caso la recurrente en la demanda tampoco enumera las facturas, importes y conceptos que considera que cumplen los requisitos de deducibilidad, sin que pueda desplazarse la carga de la prueba a la Administración que tanto en el acta como en la liquidación motiva detalladamente las razones de la no deducibilidad de los gastos que inadmite, cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 102 de la Ley General Tributaria.

De igual manera debe considerarse debidamente motivada la resolución del TEAR sobre dicha cuestión, pues, contrariamente a lo manifestado en la demanda, en la resolución del TEAR quedan claramente explicados los conceptos, importes y motivos por los que se comparte los argumentos de la liquidación, sin que se genere indefensión o duda alguna sobre tales importes y conceptos, cumpliendo la resolución del TEAR lo dispuesto en el art. 239 de la Ley General Tributaria.

Se puede precisar que respecto de las alegaciones de la demanda sobre el inmueble denominado DIRECCION000 , ya fueron contestadas tanto en la liquidación como en la resolución del TEAR, donde se razona sobre la improcedencia de la deducibilidad pretendida y sobre la amortización, cuyos argumentos son compartidos por esta Sala, no siendo necesaria su reproducción nuevamente.

La alegación del recurrente de que en la valoración no se tuvo en cuenta el beneficio empresarial no puede ser atendida porque, por un lado, en la liquidación se razona sobre los elementos tenidos en cuenta para aplicar el porcentaje del 5%, pero, es que, como se ha indicado, corresponde a la recurrente la carga de la prueba de que el margen es otro diferente al considerado por la Administración, sin que por la recurrente se aporte prueba alguna que permita deducir que el otro porcentaje diferente al considerado por la Administración, siendo, por otra parte, razonables los argumentos que se efectúan en la liquidación sobre dicho margen, pero es que además hay que presumir que en la facturación a los clientes de los servicios prestados por el socio este se tendría en cuenta.

Frente a las alegaciones de la demanda sobre la práctica de varias liquidaciones por el mismo ejercicio e impuesto, hay que precisar que dicha práctica se encuentra amparada por el art. 101.4 de la Ley General Tributaria y el art. 190.2 d) RGAT, pues como se razona en por la Administración misma ha dado lugar a una minoración de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada por la sociedad PANTOMAR SL y el aumento correlativo en PANRIVER 56 SL, como consecuencia de la regularización derivada de las operaciones vinculadas realizadas entre ambos y una minoración de la deuda tributaria inicialmente autoliquidada por la sociedad PANRIVER 56 SL y el aumento correlativo en Guadalupe , como consecuencia de la regularización derivada de las operaciones vinculadas realizadas entre ambos. Argumentos que son compartidos y ampliados en la resolución del TEAR.

Aunque en la resolución del TEAR no se concreta si es aplicable el apartado a) o el b) del citado art. 101.4 de la LGT, lo cierto es que se citan los dos apartados y son aplicables los dos apartados, ya que tanto concurre la circunstancia del apartado a) de que 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 y concurre también la circunstancia del apartado b) consistente en que proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria y que se entenderá que concurre esta circunstancia



cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria.

En la resolución del TEAR se describe, con relación a cada una de las liquidaciones impugnadas, la razón por la que procede considerar las liquidaciones como provisionales, argumentos que son compartidos por esta Sala. En la misma resolución se expresa que la base imponible fijada en las liquidaciones es única, es decir, no se han determinado distintas bases imponibles, por lo que debe rechazarse dicha alegación de la demanda.

Por soto lo expresado, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida, cuyos argumentos, que han sido reproducidos en la presente sentencia, son compartidos por esta Sala.

NOVENO: En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre, y sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PANRIVER 56 S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 19 de diciembre de 2017, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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 2610-0000-93-0260-18 (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 2610-0000-93-0260-18 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.