

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065937

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 83/2017, de 9 de febrero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. No afecta a la eficacia jurídica de la dilación el momento en que se haga su cómputo. Los documentos requeridos son esenciales para la liquidación, por lo que la dilación ha afectado al normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Servicios de carácter personalísimo. Sociedad dedicada a la producción de programas audiovisuales cuyos ingresos están fundamentalmente relacionados con la intervención de su socia y administradora en programas de televisión. La Administración considera que se trata de servicios personalísimos, por lo que procede valorar la retribución satisfecha a la socia como operación vinculada. El método empleado de valoración es el del precio libre comparable, mediante un comparable interno: los ingresos obtenidos por la sociedad de los servicios contratados con terceros. Aunque los servicios prestados tienen como objeto principal la actividad artística y personalísima de la presentadora, no puede afirmarse que careciera de medios personales y materiales para la realización de su actividad. Entre los gastos de la entidad se encuentran los de personal de varios empleados, como guionistas, redactores y ayudantes, amortización del inmovilizado, servicios técnicos y publicitarios, etc., que suponen en conjunto más o menos la mitad de los ingresos. Por tanto, en 2006, en la medida que la entidad contaba con medios materiales y personales, sería de aplicación la regla de los arts. 45.2 TR Ley IRPF y 16.7 TR Ley IS por lo que la contraprestación satisfecha coincidirá con el valor de mercado. Por otro lado, determinados servicios prestados por la entidad se efectuaron sin la aparición de la presentadora. En 2007 y 2008 no existía la presunción de los arts. 45.2 TR Ley IRPF y 16.7 TR Ley IS, pero a efectos de la valoración de la retribución a la socia y administradora deberán excluirse como operación vinculada los servicios en los que no hubo intervención de la misma. Ajuste secundario. No procede practicar el ajuste secundario por cuanto la vinculación no se ha definido por la condición de socia sino de administradora de las sociedades vinculadas.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 16.

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 102, 103 y 104.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 45.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 41.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000001 /2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00015/2015

Demandante: TETECO, S.L.

Procurador: RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D.ª CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D.ª TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a nueve de febrero de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 1/2015, se tramita a instancia de TETECO, S.L., como absorbente de Producciones Lucam, S.L., entidad representada por el Procurador don Rodrigo Pascual Peña, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2014, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 466.227,66 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha, 2 de enero de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPlico, que teniendo por presentado este escrito de demanda en tiempo y forma, lo admita y tras seguir el recurso por sus trámites, estimándolo, dicte en su día sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, dictada el día 11 de septiembre de 2014, en las reclamaciones acumuladas NUM003, NUM004 y NUM002, así como la nulidad de los tres acuerdos de liquidación dictados por el Sr. Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, el día 8 de agosto de 2012, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPlica A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente"

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dicto auto en fecha 11 de junio de 2015, acordando el recibimiento a prueba con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual, quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 15 de septiembre de 2015, y finalmente, mediante providencia de 18 de enero de 2017 se señaló para votación y fallo el 2 de febrero de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Teteco, S.L., como absorbente de Producciones Lucam, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, dictada en única instancia, de 11 de septiembre de 2014, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas formuladas contra los siguientes acuerdos de liquidación dictados, en fecha 8 de agosto de 2012, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, relativo al Acta A02 NUM000 (procedimiento de valoración de la operación vinculada del ejercicio 2006) del que resulta una deuda a devolver por importe de 466.227,66 €;
- acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, relativo al Acta A02 NUM005 del que resulta una deuda a devolver por importe de 10.918,50€;

- acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/2008, relativo al Acta A02 NUM001 (procedimiento de valoración de la operación vinculada del ejercicio 2007/2008) del que resulta una deuda a devolver total por importe de 279.764,84€.

Cuantía de la reclamación 466.227,66 €.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: En fecha 5 de abril de 2011 se habían iniciado las actuaciones inspectoras, las cuales dieron lugar en fecha 7 de junio de 2012, a la incoación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de la entidad PRODUCCIONES LUCAM S.L., de las siguientes actas de disconformidad:

A02 n° NUM000 correspondiente al IS ejercicio 2006, que recoge el resultado del procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de la operación vinculada entre la entidad y su socia, D^a Angustia Eugenia.

A02 n° NUM005 correspondiente al IS ejercicio 2006.

A02 n° NUM001 correspondiente al IS ejercicios 2007 y 2008 que recoge el resultado del procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de la operación vinculada entre la entidad y su socia, D^a Angustia Eugenia.

En las actuaciones constan los siguientes hechos:

1°) El inicio de las actuaciones es de fecha 5 de abril de 2011. En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: no se deben computar 170 días por dilaciones no imputables a la Administración, 8 de ellos por solicitud del representante y el resto por "no aportación de la totalidad de la documentación solicitada".

Las actuaciones, además, abarcaban la comprobación de:

Impuesto sobre el Valor Añadido 2007 a 2008 Retencion/ingreso a cta.rtos.trabajo/profesional 2007 a 2008.

2°) La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe 964.1 de las tarifas empresariales del IAE: Servicios de radiodifusión. También está dada de alta por el epígrafe de IAE 964.2, servicios de televisión.

3°) El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el concepto tributario y periodos de referencia declarando los siguientes datos de interés: 142.338,40 € en 2006, 75.207,89 € en 2007 y 11.950,87 € en 2008.

4°) La entidad PRODUCCIONES LUCAM SL se constituyó con fecha 30 de diciembre de 1999, compareciendo Da Angustia Eugenia, en nombre y representación de TETECO, S.L., la cual suscribe el 100% del capital. Se nombra cómo administradora única de la sociedad por tiempo indefinido a Da Angustia Eugenia.

La sociedad tiene por objeto, la producción de programas audiovisuales, así como todo tipo de promociones relacionadas con estos medios. Igualmente la sociedad podrá editar y vender libros, periódicos o revistas, así como promocionar y organizar congresos, exposiciones, convenciones y presentaciones.

El domicilio social de la entidad en la actualidad es c/ Caño, n° 2, 1°-B, de Las Rozas de Madrid. Su domicilio fiscal es c) Camino Real n° 44 de Las Rozas de Madrid.

En relación con cada período, las actuaciones ponen de manifiesto lo siguiente:

A) Ejercicio 2006:

En dicho período se incoan tres actas en la fecha 7 de junio de 2012:

a) Acta de conformidad, A01, n° 78092013 mediante la que se recoge la regularización tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, referida a la existencia de ciertos gastos fiscalmente no deducibles.

b) Acta de disconformidad A02 NUM000 mediante la que se recoge la regularización tributaria del ejercicio 2006 por el Impuesto sobre Sociedades, en relación a la corrección valorativa de la operación vinculada mantenida con D^a Angustia Eugenia.

c) Acta de disconformidad A02 NUM005

D^a Angustia Eugenia es socia y administradora única de la entidad TETECO S.L., entidad propietaria de PRODUCCIONES LUCAM, S.L., de la que es también administradora única.

En el ejercicio 2006, PRODUCCIONES LUCAM S.L. satisface, en concepto de sueldos y salarios a Doña Angustia Eugenia, por importe de 460.897,44 euros, declarado por la persona física como rendimiento de actividad económica.

La sociedad obtuvo ingresos de explotación (IVA excluido) por importe de 3.445.948,76€, relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención de Doña Angustia Eugenia como profesional de los medios de comunicación .

Por las anteriores prestaciones de servicios, la Inspección realiza procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. Las operaciones a valorar son las retribuciones satisfechas a Angustia Eugenia (administradora y socia mayoritaria de la sociedad desde su constitución a través de la entidad TETECO SL) por la sociedad vinculada PRODUCCIONES LUCAM, S.L. por los servicios prestados a la misma durante 2006.

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 2, letras b) y c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Los servicios facturados por la entidad se corresponden con servicios prestados por la misma, que, en todos los casos, requerían la intervención de Angustia Eugenia. A juicio de la Inspección, el precio de las operaciones vinculadas pactado entre las partes Angustia Eugenia y PRODUCCIONES LUCAM S.L. no se ajusta al valor normal de mercado. El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad (3.445.948,76 €) con motivo de las intervenciones de Angustia Eugenia, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a Angustia Eugenia (460.897,04 euros), siendo la intervención personalísima de ésta el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

El método que se considera más adecuado para practicar dichas valoraciones de mercado en estas operaciones vinculadas es el recogido en el art. 16.3 a) del TRLIS, método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación .A los efectos de su determinación, se deben comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello la inspección realiza un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio; se trata de supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física, administradora de la sociedad, la que necesariamente preste el servicio, de forma tal que las cualidades personales de la misma son esenciales para la prestación del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre 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 siempre y cuando se realice con una persona en concreto. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de la persona que lo realice. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

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

En este caso, la Inspección considera que dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable es la valoración de la relación entre la sociedad PRODUCCIONES LUCAM SL y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por Doña Angustia Eugenia. Así, los ingresos percibidos de terceros

por la entidad PRODUCCIONES LUCAM S.L con motivo de las intervenciones de Doña Angustia Eugenia proceden de terceros independientes por contratos celebrados con Producciones Lucam SL, los cuales han sido pactados entre partes independientes y sus importes son notablemente superiores a los que la sociedad retribuye a Doña Angustia Eugenia, siendo la intervención personalísima de Doña Angustia Eugenia, el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

Tal y como se hace constar en el ACTA A02 N° NUM000, se determinaba un valor de mercado de la operación de referencia señalada en dicho acta en el año comprobado, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por Doña Angustia Eugenia, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, resultando un valor de mercado de 1.732.892,44 €, el cual se puso en conocimiento del obligado tributario de conformidad con lo establecido en el artículo 16.1.d) del RIS.

En el ejercicio 2006 la entidad había retribuido a Doña Angustia Eugenia por un importe de 460.897,04 € .

En consecuencia, la Inspección entiende que procede disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2006 de la entidad PRODUCCIONES LUCAM, S.L. por la diferencia entre la valoración efectuada de 1.732.892,44 € y el gasto declarado de 460.897,04 €, es decir, por 1.246.197,19 €, que se reconoce como un mayor gasto deducible de la entidad.

II. Tal como se ha hecho constar en el ACTA A01 N° 78092013, los ingresos de explotación se deben incrementar en 2.830,41 €, por diferencia del volumen total de facturación contabilizado y declarado y el importe comprobado. Por otra parte, existen gastos por importe de 35.950 euros fiscalmente deducibles, en aplicación del artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por ser una liberalidad, como gastos privados de la administradora, socia y profesional de la entidad, Doña Angustia Eugenia, relacionados con gastos de publicidad y propaganda y gastos de hotel.

Conforme a los hechos anteriormente expuestos, la Inspección de los Tributos del Estado formuló propuesta de liquidación provisional contenida en el acta de disconformidad A02 n° NUM005, y en su preceptivo informe ampliatorio, modificando la autoliquidación presentada por el obligado tributario. La cuota (a devolver) propuesta por la Inspección es de -8.690,84 euros.

Por último, conforme a los hechos anteriormente expuestos, la Inspección de los Tributos del Estado formuló la propuesta de liquidación provisional contenida en el acta A02 n° NUM000, con una cuota a devolver de 430.158,90 €, y unos intereses de demora de 35.213,17 €, resultando una deuda a devolver de 465.372,07 €.

B) Ejercicios 2007/2008:

En dicho período se incoa, en fecha 7 de junio de 2012, acta de disconformidad A02 NUM001 mediante la que se recoge la regularización tributaria de los ejercicios 2007 y 2008 por el Impuesto sobre Sociedades, en relación a la corrección valorativa de la operación vinculada mantenida con D^a Angustia Eugenia.

Al igual que en el ejercicio 2006, concurriendo similares circunstancias, se lleva a cabo procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. Las operaciones a valorar son las retribuciones satisfechas a Angustia Eugenia por la sociedad vinculada PRODUCCIONES LUCAM S.L. por los servicios prestados a la misma durante los ejercicios, 2007 y 2008.

Asimismo, el método que se considera más adecuado para practicar dichas valoraciones de mercado en estas operaciones vinculadas es el regulado en el art. 16.4.1 del TRLIS, método del precio libre comparable: método 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.

Así, los ingresos percibidos de terceros por la entidad PRODUCCIONES LUCAM S.L con motivo de las intervenciones de Doña Angustia Eugenia proceden de terceros independientes por contratos celebrados con la entidad, los cuales han sido pactados entre partes independientes y sus importes son notablemente superiores a los que aquella retribuye a Doña Angustia Eugenia, siendo la intervención personalísima de Doña Angustia Eugenia, el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

La Inspección valora en 1.161.163,97 euros la operación vinculada en el ejercicio 2007. Sin embargo, el obligado tributario ha declarado en 2007 haber retribuido a Doña Angustia Eugenia por importe de 357.036,84 euros, importe considerado como un pago a cuenta del importe total de dicha valoración.

La Inspección actuaria ha valorado en 322.211,47 euros la operación vinculada en 2008. Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en el citado ejercicio por la entidad a favor de Doña Angustia Eugenia han sido de 215.073,33 euros, considerado un pago a cuenta del importe total del valor de mercado.

En consecuencia, la Inspección entiende que procede disminuir las bases imponibles declaradas del Impuesto sobre Sociedades de la entidad en un importe de 804.127,13 euros en 2007 y de 107.138,14 euros en 2008, como consecuencia del mayor gasto producido por la valoración por su valor de mercado de la operación vinculada con Angustia Eugenia.

Conforme a los hechos anteriormente expuestos, la Inspección de los Tributos del Estado formuló la propuesta de liquidación provisional contenida en el acta A02 nº NUM001, con unas cuotas a devolver de - 238.160,52 en 2007 y 26.122,46 en 2008, en total, -264.282,98 €.

SEGUNDO: En la misma fecha de las actas se emitieron los respectivos informes de disconformidad, presentado la interesada, en fecha 3 de julio de 2012, escrito de alegaciones.

En fecha 8 de agosto de 2012 el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó los respectivos acuerdos de liquidación, confirmando íntegramente las propuestas del actuario en cuanto a las cuotas, corrigiendo el cálculo de los intereses. De los acuerdos resultaban las siguientes deudas tributarias, todas ellas a devolver: acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, relativo al Acta A02 NUM000 (procedimiento de valoración de la operación vinculada): - 466.227,66 €; acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, relativo al Acta A02 NUM005: - 10.918,50€; acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/2008, relativo al Acta A02 NUM001 (procedimiento de valoración de la operación vinculada): - 279.764,84€.

Los acuerdos fueron notificados en fecha 19 de agosto de 2012.

TERCERO: En fecha 7 de septiembre de 2012 la interesada interpuso las tres reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central: la de R.G. NUM002, en la que se impugnaba el acuerdo de liquidación relativo al Acta A02 NUM000 (procedimiento de valoración de la operación vinculada del ejercicio 2006); la de R. G. NUM003, en la que se impugnaba el acuerdo de liquidación relativo al Acta A02 NUM001 (procedimiento de valoración de la operación vinculada del ejercicio 2007/2008); y la de R. G. NUM004, en la que se impugnaba el acuerdo de liquidación relativo al Acta A02 NUM005 (ejercicio 2006).

La interesada, en el escrito de interposición de cada reclamación solicita la acumulación con la liquidación correlativa de cada ejercicio en relación con el Impuesto sobre las Personas de las Personas Físicas de Da Angustia Eugenia. En caso de no estimarse lo anterior, se solicita para el caso del ejercicio 2006 la acumulación de las dos reclamaciones interpuestas por la propia entidad para dicho ejercicio. Finalmente en las tres reclamaciones solicita que en caso de no proceder la acumulación de las mismas con la correlativa del IRPF de Da Angustia Eugenia, se continúe la tramitación poniéndose de manifiesto el expediente para la presentación de alegaciones.

Por oficio del Abogado del Estado-Secretario de este Tribunal, se decreta la acumulación de los tres expedientes de PRODUCCIONES LUCAM, S.L., entre sí, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 230.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

CUARTO: Puestos de manifiesto los expedientes que aquí se resuelven, en fecha 30 de mayo de 2013 la interesada presentó escrito de alegaciones en fecha 1 de julio de 2013, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1ª) Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007, por el incumplimiento del plazo legal de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras, establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

La Inspección computa 170 días de dilaciones no imputables a la Inspección. En relación con las dilaciones por no aportar la totalidad de la documentación solicitada, invoca Sentencia del TS de 28 de enero de 2011, en la que se exige que la dilación haya impedido continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Dicha doctrina ha sido acogida por el TEAC en Resolución de 19 de octubre de 2012, R.G., 570/2010.

Añade, en relación con la dilación entre 5 y 24 de mayo de 2011 (19 días) y entre los días 26 de mayo y 27 de julio de 2011 (62 días) lo siguiente:

En diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012 la nueva actuaria imputa por primera vez dichas dilaciones. En las diligencias anteriores (de la nº 1 a la nº7), la Inspección en ningún momento advierte que falten por aportar las facturas de gastos. En la Diligencia nº 8, de 7 de febrero de 2012, se señala que los justificantes que respaldan las

anotaciones en los Libros Registro exigibles, fueron entregados a medida que se solicitaron. Y después se solicita en la misma diligencia que se aporten en la próxima visita "todas las facturas de gastos que quedan por aportar".

En consecuencia, la entidad entiende que se han vulnerado los artículos 102.5 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio (RGAT) (documentación adecuada de las dilaciones) y el artículo 104 a) del RGAT (obligación de advertir al obligado tributario de que está incurriendo en una dilación). Invoca asimismo la Resolución del TEAC, de R.G. 6345/2008, de 23 de febrero de 2010.

Por último pone de manifiesto que la tardanza en ultimar las actuaciones solo es achacable a la Inspección, habiéndose encargado de las mismas tres Equipos de inspección distintos.

Acepta como dilación no imputable a la Administración las restantes (105 días).

En consecuencia, las actuaciones, que habían comenzado el 5 de abril de 2011, deberían haber terminado el 19 de julio de 2012. Por lo que, los acuerdos, de 8 de agosto de 2012, notificados el 19 de agosto de 2012 se dictaron una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones.

El artículo 150.2 de la Ley General Tributaria dispone que, en consecuencia, no se considerará interrumpida la prescripción. La primera actuación de la Inspección posterior al 19 de julio de 2012 con virtualidad interruptora fue la notificación de los acuerdos, el 19 de agosto de 2012, fecha en que ya había transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción para los ejercicios 2006 y 2007.

Los efectos de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria de PRODUCCIONES LUCAM, S.L., acarrear también la imposibilidad de proceder a valorar las operaciones vinculadas entre la sociedad y la Sra. Angustia Eugenia.

2a) Vulneración de los artículos 45.2 del TRLIRPF y 16.7 del TRLIS respecto a 2006. Imposibilidad de modificar el valor pactado entre las partes vinculantes en 2006 por impedirlo la presunción legal establecida en dichos artículos.

Señala que según la doctrina, el espíritu y la finalidad de la presunción contenida en el artículo 45.2 TRLIRPF y en el artículo 16.7 TRLIS no puede ser otro que el de incrementar la seguridad jurídica del socio de la sociedad profesional a raíz de la derogación del régimen de las sociedades transparentes y es evidente que dicha seguridad jurídica desaparece por la vía de exigir requisitos adicionales que no están en la norma. Es decir, lo que hace la Inspección es revivir de facto el régimen de transparencia fiscal que fue derogado por la Ley 46/2002.

En las liquidaciones practicadas por la Inspección en relación con el IRPP de la Sra. Angustia Eugenia se incluyen en la base imponible de 2006, los ingresos (previa deducción de los gastos necesarios), obtenidos por PRODUCCIONES LUCAM, S.L., en virtud del procedimiento de valoración a valor de mercado de las operaciones entre una y otra.

Ni en el acta ni en el informe de 2006 se motiva la procedencia de realizar la corrección valorativa a valor de mercado de las operaciones vinculadas (lo que sí ocurre en 2007/2008). Los artículos citados impiden que se pueda atribuir otro valor a las operaciones socio-sociedad distinto del fijado por las partes siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. La entidad entiende que sí dispone de medios personales y materiales en 2006 ya que cuenta con 8 trabajadores con contrato laboral, de los cuales 7 de ellos desempeñan trabajos profesionales: guionista, redactora, ayudante de logística, 2 ayudantes de redactor, un redactor y un ayudante. El octavo contratado lo es a título de conductor. Los contratos se aportaron a la Inspección en las alegaciones al acta de IRPF de la Sra. Angustia Eugenia. Consta también el documento de "vida laboral de PRODUCCIONES LUCAM". Además, Da Maribel Luz intervenía con regularidad en el programa de Antena 3.

En cuanto a medios materiales, consta con el domicilio de la entidad, los suministros asociados a la actividad, debidamente comprobados y admitidos por la Inspección, los Servicios profesionales varios, también admitidos, y todos los elementos de inmovilizado material debidamente comprobados por la Administración. Todos estos gastos excluidos los gastos de personal y los abonados a TETECO S.L. y IDD PUBLICIDAD arrojan un importe de 289.563,04 €, lo que supone un volumen de medios muy importante.

Se habían aportado a la Inspección los contratos de obra o servicio con los trabajadores, acta notarial de visionado de Antena 3, certificado de Antena 3, y acta notarial de manifestaciones del Director de Europroducciones, documentación sobre los programas que se producen, los Informes de valoración contradictorios relativos a las operaciones vinculadas.

3a) En relación con el carácter no personalísimo de la prestación, alega que Da Elvira Serafina y Da Maribel Luz son partícipes de PRODUCCIONES LUCAM S.L., y trabajan en los programas cuyos beneficios se imputan a

su madre. Por lo que si se decide corregir el valor pactado, habría que hacer lo mismo con las otras dos socias profesionales, disminuyendo los rendimientos imputados a la Sra. Angustia Eugenia.

Los servicios no son, por tanto personalísimos, pues como se ha visto en la alegación anterior, una buena parte de los servicios que se prestan a ANTENA 3 son llevados a cabo por los profesionales que están contratados por PRODUCCIONES LUCAM S.L.. Es más, la dirección del programa la lleva habitualmente Da Elvira Serafina y la presentación del mismo la lleva a cabo a menudo Da Maribel Luz, que también es una cotizada periodista.

4ª) Improcedencia de la regularización en los ejercicios 2006, 2007 y 2008 ya que la sociedad ejerce su actividad independientemente de la del socio y cuenta con los medios materiales y humanos para ello.

En los ejercicios 2007 y 2008 desaparece de la normativa la presunción a que se ha hecho referencia en la alegación anterior, pero la entidad entiende que la regularización resulta igualmente improcedente pues al contar la entidad con medios personales y materiales, y teniendo en cuenta algunos contratos entre PRODUCCIONES LUCAM S.L. y sus clientes, cuyo objeto no era precisamente un servicio prestado por Da Angustia Eugenia, debe atribuírsele en cualquier caso el rendimiento. A su entender, resulta aplicable en consecuencia a los ejercicios 2007 y 2008 todo lo expuesto en las alegaciones anteriores.

Se adjuntan los Informes de valoración contradictorios relativos a las operaciones vinculadas, en los que pretende fundar sus alegaciones.

QUINTO. Asimismo, se debe hacer constar que en fecha 8 de junio de 2014 tuvo entrada en ese Tribunal un escrito presentado por Dª Angustia Eugenia en el que comunica que la entidad PRODUCCIONES LUCAM, S.L. ha sido absorbida por la sociedad TETECO, S.L., quedando disuelta sin liquidación, según consta en escritura de fusión por absorción de fecha 18 de diciembre de 2013. TETECO S.L. resulta así sucesora de PRODUCCIONES LUCAM, S.L.

SEXTO: En fecha 11 de septiembre de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó las reclamaciones económico administrativas, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Prescripción del Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria a los ejercicios 2006 y 2007.

Se discuten las dilaciones imputadas a la parte por la Inspección por una duración de 170 días, considerando que se ha incumplido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, con las consecuencias previstas en el apartado 2 de dicho artículo.

Y la prescripción invocada alcanza a la regularización de la socia por las operaciones vinculadas, determinando la imposibilidad de proceder a valorar las operaciones entre la recurrente y la Sra. Angustia Eugenia.

- En lo que atañe al ejercicio 2006, vulneración de lo dispuesto en el artículo 45.2 del TRLIPF y 16.7 del TRLIS.

La Administración no entró en el examen de dichas normas en ningún momento y considera que no juega la presunción contenida en aquellos preceptos, porque la entidad no cuenta con medios personales y materiales, afirmación rechazada por la actora, exponiendo:

1º. Antecedentes de la presunción contenida en los referidos artículos.

2º Aplicación de la presunción.

3º La existencia de medios personales y materiales de Producciones LUCAM, S.L.

- Improcedencia de la regularización en los ejercicios 20a6, 2007 y 2008 ya que la sociedad ejerce su actividad independientemente de la del socio y cuenta con los medios materiales y humanos para ello.

Ejercicio 2007:

a) Los medios con los que cuenta Producciones Lucam, S.L.

b) Los contratos y servicios de Producciones Lucam, S.L. con sus clientes.

Ejercicio 2008:

- a) Los medios con los que cuenta Producciones Lucam, S.L.
- b) Los servicios prestados por Producciones Lucam, S.L. a sus clientes.

- Falta de idoneidad del método de libre corporación seguido por la Inspección para hallar el valor de mercado.

Expone que la Administración se ha servido del método de precio libre comparable.

- Nulidad de la liquidación al no haberse practicado el ajuste secundario que establece el artículo 16.8 del TRLIS.

Cita la STS de 27 de mayo de 2014 y solicita la anulación de la liquidación y, en su caso, la retroacción de actuaciones, a fin de que se practique por la Inspección el citado ajuste, para lo que deberá fijar como aportación a los fondos propios de Producciones Lucam, S.L., el importe del 80% de la diferencia entre el valor declarado y el comprobado en las operaciones vinculadas, importe que, además, se sumaría al valor de adquisición de las participaciones sociales de la sociedad.

Tercero.

Antes de analizar los motivos del recurso, se impone, por evidentes razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica, realizar una consideración de interés al caso que nos ocupa.

Como indica el escrito rector (págs. 2 y 3) las actuaciones inspectoras se iniciaron el 5 de abril de 2011 respecto de la entidad Teteco, S.L., en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2008, Doña Angustia Eugenia, socia mayoritaria de aquella sociedad y de Producciones Lucam, S.L., a la que después aludiremos, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2006 a 2008 y la entidad Producciones Lucam, S.L. en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2008.

Esta regularización ha dado lugar a tres procedimientos.

Las liquidaciones de las que fue objeto la sociedad Teteco, S.L. como sujeto pasivo han dado lugar al recurso 2/2015, seguido ante esta Sala y Sección, en el que se ha dictado sentencia desestimatoria en fecha 7 de diciembre de 2016.

Las liquidaciones giradas a la Sra. Angustia Eugenia dieron lugar al recurso 5/2015, seguido ante la Sección Cuarta de esta Sala, procedimiento en el que además se enjuiciaban las reclamaciones económico administrativas interpuestas por Teteco, S.L. y por Teteco, S.L. (como absorbente de Producciones Lucam, S.A.) frente a sendos acuerdos relativos a "retención/ingreso a cuenta, Rtos, Trabajo Profesional" de los ejercicios 2007 y 2008, en el que se ha dictado sentencia estimatoria parcial el 7 de diciembre de 2016.

Finalmente, la regularización practicada a Productos Lucam, S.L., ha generado el presente recurso 1/2015, promovido por la entidad Teteco, S.L., como absorbente de dicha sociedad.

La regularización de los tres sujetos pasivos, así lo recalca la demandante, obedece a la valoración por parte de la Inspección a valores de mercado de las operaciones entre Producciones Lucam y la Sra. Angustia Eugenia de un lado, entre Producciones Lucam, S.L. y Teteco, S.L. de otro lado, así como entre Teteco, S.L. y la Sra. Angustia Eugenia. La Inspección consideró respecto de estas operaciones que los precios pactados no fueron precio de mercado, y dado que apareció una menor tributación, llevó a cabo un procedimiento de comprobación de valor normal de mercado entre partes vinculadas.

Luego ya se observa una práctica identidad entre los tres recursos contencioso administrativos interpuestos, si bien, y hablando con una mayor especificación en nuestro recurso, la Inspección para hallar el valor de mercado de las operaciones entre Producciones Lucam, S.L. y la Sra. Angustia Eugenia, parte de las cantidades facturadas por Producciones Lucam, S.L. a terceros de los que descuenta los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, imputando la diferencia en la base imponible del IRPF de la Sra. Angustia Eugenia y disminuyendo la base imponible del IS de la sociedad en el mismo importe.

Y si existe la identidad mencionada entre los tres procedimientos en cuanto a los temas a tratar, se observa también de los escritos de demanda, que existe plena coincidencia entre los motivos relativos a la prescripción del

derecho de la Administración a liquidar, incluso los periodos de dilación imputable al contribuyente y discutidas por este, coinciden entre los recursos 1/15 y 2/15 de esta Sección.

A su vez, los relativos a la vulneración de los artículos 45.2 del TRLIRPF y 16.7 del TRLIS, improcedencia respecto de la regularización en los ejercicios 2006 a 2008, ya que Producciones Lucam, S.L., ejerce su actividad independientemente de la del socio y cuenta con medios materiales y humanos para ello, existe plena correspondencia entre los recursos 1/2015 y 5/2015.

Por último, los temas relativos a la falta de idoneidad en cuanto al método de libre comparación seguido por la Inspección para hallar el valor de mercado y la nulidad de las liquidaciones al no haberse practicado el ajuste secundario que establece el artículo 16.8 del TRLIS, son articulados en los tres recursos.

De acuerdo con lo expuesto, al existir dos pronunciamientos sobre las mismas cuestiones anteriores al presente recurso y, reiteramos, por evidente razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procedemos a reproducir los Fundamentos de Derecho de las sentencias de aquellos recursos, sin perjuicio de advertir, que si hubiera algún elemento a añadir a los mismos, esta Sala procedería en consecuencia.

Resta concluir que entre las resoluciones recurridas y cuando se trata de las mismas operaciones, también se aprecia esa identidad.

Cuarto.

En el primero se plantea la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración por haberse excedido el plazo establecido en el artículo 150.1 de la L.G.T., rechazándose por la parte las dilaciones imputadas a la Administración entre los días 5 y 24 de mayo de 2011 (19 días) y 26 de mayo y 27 de julio de 2011 (62 días), motivo rechazado por esta Sala y Sección en Sentencia de 1 de diciembre de 2016, recurso 2/2015, en los siguientes términos:

" SEGUNDO: La primera cuestión que se plantea en la demanda, es la relativa a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda, por exceso del plazo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003.

El inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 5 de abril de 2011, el 8 de agosto de 2012 se giran las liquidaciones, que son notificadas al obligado tributario el 19 de agosto de 2012.

Dado la fecha del inicio de las actuaciones inspectoras, es de aplicación la Ley 58/2003 y el Real Decreto 1065/2007.

Veamos la regulación legal y reglamentaria.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 establece, en la regulación aplicable:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley (...)

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento (...)"

El Real Decreto 1065/2007 determina en su artículo 103, en la regulación aplicable:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses."

Y en su artículo 104 dispone:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa (...)"

En primer lugar, debemos recordar que en las liquidaciones que nos ocupan se contiene la siguiente afirmación:

"A los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 144 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 102 y 103 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT).

- Sin embargo, la Oficina Técnica considera que a ello habría que añadir otro plazo de 8 días por la presentación fuera del plazo establecido de alegaciones posteriores al acta.

Con fecha 07/06/2012 se notificó el acta de disconformidad. A partir del día siguiente se inició un plazo de 15 días hábiles para presentar alegaciones que finalizó el 25/06/2012.

El obligado tributario presentó el 21/06/2012 un escrito solicitando ampliación del plazo para realizar alegaciones. Finalmente, estas fueron presentadas en el Registro en fecha 03/07/2012.

Por tanto, habiéndose iniciado las actuaciones inspectoras en fecha 05/04/2011, a la fecha en que se dicta el presente acuerdo, el plazo de 12 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, no ha sido superado."

La recurrente considera que no le deben ser imputadas las dilaciones correspondientes a: a) del 5 al 24 de mayo de 2011 (19 días), y b) del 26 de mayo al 27 de julio de 2011 (62 días).

Estas dilaciones se imputaron por la falta de aportación completa de la documentación requerida. El recurrente no niega la realidad de la falta de aportación de documentos, pero sostiene que ello no entorpeció la actividad inspectora y, por ello, no puede afirmarse que exista obstrucción la actuación inspectora, como exige la jurisprudencia para imputar las dilaciones al sujeto pasivo.

En la diligencia nº 10 se imputan las dilaciones por falta de aportación de documentación relativa a, primero, escritura de constitución y estatutos de la sociedad y nombramiento de cargos y facturas de venta de ejercicios inspeccionados, que habían sido requeridos en la comunicación de inicio (diligencia nº 8) y los gastos deducidos (diligencia nº 5).

Es cierta la afirmación de la actora en relación a que el nuevo requerimiento de los gastos se realiza el 29 de noviembre de 2011 (diligencia nº 5), pero ello no implica que no se haya producido la dilación, pues en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se requería la aportación de los justificantes de las deducciones de la cuota del IS, así como contratos y documentos de trascendencia tributaria, que comprenden, los gastos con relevancia fiscal. Estos gastos se justifican en la diligencia nº 6 de 20 de diciembre de 2011, por lo que la dilación sería superior a la imputada por la Administración.

En cuanto al entorpecimiento de las actuaciones inspectoras como consecuencia del retraso en la aportación de documentos, es evidente que los solicitados son esenciales para la liquidación del Impuesto, por lo que la dilación ha afectado al normal desarrollo de las actuaciones inspectoras. Tanto la escritura de constitución y estatutos de la sociedad y nombramiento de cargos y facturas de venta, son esenciales para la liquidación, pues determinan la estructura básica de la entidad y sus actividades económicas en la vertiente de ventas y la justificación de gastos afecta directamente a la determinación de la base imponible y las deducciones.

Alega la recurrente que el cómputo de las dilaciones se realiza por el actuario en un momento muy posterior a su producción (en la diligencia de 28 de marzo de 2012). Pero el momento temporal en que se señala la dilación, no afecta a su eficacia jurídica como nos recuerda el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de diciembre de 2011 RC 127/2008:

"Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo -no de caducidad, según reiterada jurisprudencia contraria al criterio que guio a la Sala de instancia- para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta."

Insiste la parte actora en que colaboró plenamente con la Inspección, como por ella se reconoce, en el desarrollo de las actuaciones inspectoras.

La imputación de dilaciones no implica un reproche al comportamiento del sujeto pasivo, sino una atribución, desde criterios objetivos, del retraso en el desarrollo de las actuaciones inspectoras a la parte que lo haya causado, por lo que es posible una colaboración general en el discurrir de la comprobación y la imputación de las dilaciones causadas.

De lo expuesto debemos concluir que, aun existiendo un error de fechas en la descripción que el actuario realiza de las dilaciones imputables a la actora, el periodo temporal de dilaciones imputables al sujeto pasivo realizada por la Inspección, es correcta."

A la vista de dicho pronunciamiento y sin perjuicio de que entre los procedimientos reseñados existen diferencias exclusivamente en cuanto al total de dilaciones imputadas, 105 en el recurso 1/2015 y 98 en el recurso 2/2015, procede desestimar el motivo.

Quinto.

Los motivos referidos a la vulneración de los artículos 45.2 del TRLIRPF y 16.7 del TRLIS respecto al ejercicio 2006, improcedencia de la regularización en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, ya que ejerce su actividad independientemente de la del socio y cuenta con medios materiales y humanos para ello, falta de idoneidad del método de libre comparación seguido por la Inspección para hallar el valor de mercado y nulidad de la liquidación al no haberse practicado el ajuste secundario que establece el artículo 16.8 del TRLIS, se abordan en la sentencia de 7 de diciembre, recurso 5/2015, de la Sección Cuarta de esta Sala, en los Fundamentos de Derecho Decimotercero a Vigésimo, ambos inclusive y Vigésimo cuarto y Vigésimo quinto, en términos prácticamente idénticos a los contenidos en la demanda del presente recurso, lo que por otra parte es perfectamente normal pues se trata de regularizar a dos partes vinculadas, la Sra. Angustia Eugenia en el recurso 5/2015 y la sociedad Producciones Lucam, S.L., absorbida por la recurrente, en el recurso 1/2015 que hoy nos ocupa.

En consecuencia, procede reproducir igualmente dichos Fundamentos de Derecho al estimarlos plenamente conformes a derecho, debiéndose añadir que la sentencia de 1 de diciembre de 2016, recurso 2/2015, en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto, desestima idéntica pretensión.

Reproducimos por tanto aquella sentencia:

" DÉCIMOTERCERO. Partiendo de la evolución normativa expuesta, procede ya examinar los motivos de impugnación planteados, siendo el primero de ellos la vulneración de los artículos 45.2 del TRLIRPF y 16.7 del TRLIS respecto del ejercicio 2006 en lo que atañe a la operación vinculada PRODUCCIONES LUCAM/ Angustia Eugenia.

Afirma que ni en el Acta ni en el informe se motiva la procedencia de realizar la corrección valorativa a valor de mercado de las operaciones vinculadas (lo que sí ocurre en el Acta e Informe referidos a 2007 y 2008). Pero que no obstante, en el Informe ampliatorio la Inspección afirma que la sociedad no aporta valor añadido a la labor de la Sra. Angustia Eugenia más allá de los gastos fiscalmente deducibles, se trata de servicios personalísimos y la Sra. Angustia Eugenia asume los riesgos de la contratación. Y considera que estas afirmaciones, vulneran frontalmente lo dispuesto en el artículo 45.2º, último párrafo, del Real Decreto Legislativo 3/2004 y en el artículo 16.7º del Real Decreto Legislativo 4/2004, que establecen una presunción iuris et de iure sobre el valor de mercado en operaciones socio/sociedad, si se cumplen los requisitos de estas dos normas, y que impide que la Administración pueda atribuir otro valor a las operaciones socio-sociedad distinto del fijado por las partes.

En concreto, alega que en el ejercicio 2006 PRODUCCIONES LUCAM contaba con medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, y por tanto, cumplía los requisitos del artículo 45.2 del TRLIRPF

Así, en cuanto a los medios humanos, - según consta en la relación de perceptores de rendimientos del trabajo declarados por la sociedad, así como en los modelos 190 -, tenía contratadas a varias personas como guionista, redactora, ayudante de logística, 2 ayudantes de redactor, redactor ayudante y conductor (cuyos nombres consigna en la demanda). Por otro lado, la señora Elvira Serafina era la subdirectora de los programas emitidos por Antena 3, y que habían sido contratados con EUROPRODUCCIONES, la cual retribuía a PRODUCCIONES LUCAM por el trabajo de Elvira Serafina. Y la señora Maribel Luz también intervenía con regularidad en el programa de Antena 3.

En cuanto a los medios materiales contaba con el domicilio de la actividad sito en la calle Caño 2, 1º B de Las Rozas; los suministros asociados a la actividad comprobados y admitidos por la Inspección; servicios profesionales varios, igualmente admitidos; así como todos los elementos del inmovilizado material debidamente comprobados por la Administración, en cuanto admite su amortización y reparación.

Por lo que se refiere a la prestación de servicios entre PRODUCCIONES LUCAM y ANTENA 3, afirma que consta en el expediente el contrato entre ANTENA 3 e IDD PUBLICIDAD (esta como representante de PRODUCCIONES LUCAM), y su objeto es la presentación y dirección de un programa de televisión que se emitirá en tres temporadas, 2004-2005, 2005-2006 y 2006-2007. A su juicio, de este contrato se desprende que el servicio contratado no es personalísimo, pues no sólo consiste en la presentación del programa (que sí es una prestación personalísima), sino también en la dirección. E incluso en la presentación del programa, Angustia Eugenia era sustituida con habitualidad por su hija Maribel Luz. Además, el servicio de decisión de contenidos no se podía hacer sólo por una persona. Por tanto, concluye que para llevar a cabo esa prestación compleja a que se obliga con ANTENA 3, PRODUCCIONES LUCAM contaba, aparte del trabajo de Angustia Eugenia, con sus propios medios personales y materiales.

Y en lo referente a los contratos suscritos entre PRODUCCIONES LUCAM y EUROPRODUCCIONES TV, señala que ANTENA 3 encarga la producción de los programas a EUROPRODUCCIONES. Que los contratos suscritos entre PRODUCCIONES LUCAM y EUROPRODUCCIONES constan en el expediente administrativo como "borradores de contrato", y que, aunque no están firmados, se llevaron a cabo, como resulta de los pagos de EUROPRODUCCIONES a PRODUCCIONES LUCAM. Así, en el contrato de 4 de mayo de 2004, EUROPRODUCCIONES subcontrata a PRODUCCIONES LUCAM parte de las tareas de producción que ANTENA 3 ha encargado a EUROPRODUCCIONES; y en el borrador de contrato de 1 de septiembre de 2004, EUROPRODUCCIONES subcontrata a PRODUCCIONES LUCAM servicios de asesoramiento artístico, técnico y de consultoría para el programa de ANTENA 3, designándose a Doña Elvira Serafina como una de las personas a través de las cuales PRODUCCIONES LUCAM prestará los servicios objeto del contrato.

Añade que Doña Elvira Serafina y Doña Maribel Luz también son accionistas de PRODUCCIONES LUCAM y que, por tanto, nos encontramos ante otras operaciones vinculadas que debieron ser valoradas por la Inspección.

Además, a partir del mes de octubre de 2006, PRODUCCIONES LUCAM factura mensualmente a EUROPRODUCCIONES por el servicio consistente en "Equipo de dirección del programa Madrid Seis Estrellas"; programa en el que no intervenía Angustia Eugenia.

Y también desarrollaba otras actividades comprendidas en su objeto social, aparte de las prestadas a ANTENA 3, como la creación de proyectos para nuevos programas, ideando los guiones básicos y ofreciéndolos a Cadenas de Televisión. Afirma que si bien estos proyectos están registrados a efectos de los derechos de propiedad intelectual a nombre de la Sra. Angustia Eugenia, fueron elaborados por el equipo técnico de la sociedad.

DÉCIMOCUARTO. Como se ha expuesto, en el ejercicio 2006 las operaciones vinculadas estaban reguladas en el art. 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El citado art. 45 establece lo siguiente:

"1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades."

Pues bien, a tenor de este precepto, la actividad realizada por una persona física a favor de una sociedad vinculada se debe valorar conforme al art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien admite que la contraprestación satisfecha coincide con el valor normal de mercado cuando los ingresos de la sociedad que recibe la prestación proceden en más del 50% del ejercicio de actividades profesionales, siempre que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

Es decir, la valoración que contempla el primer párrafo del art. 45.2 sólo deja de aplicarse cuando la sociedad cuyo 50% de sus ingresos proceda del ejercicio de actividades profesionales, cuenta con sus propios medios personales y materiales para la obtención de esos ingresos.

Por tanto, procede analizar, y esta es la cuestión central sobre la que pivota la demanda, si la entidad PRODUCCIONES LUCAM, S.L contaba con medios personales y materiales suficientes para desarrollar sus actividades, más allá de la simple intervención personalísima de la Sra. Angustia Eugenia.

DÉCIMOQUINTO. En este ejercicio 2006, PRODUCCIONES LUCAM tenía suscritos los siguientes contratos:

1. Un contrato con EUROPRODUCCIONES TV el 4 de mayo de 2004, en el que se declara que ambas empresas están en negociación con la cadena de televisión conocida como Antena 3 TV para llevar a cabo la producción, presentación y dirección de un programa tipo magazine para televisión, y que en el caso de que se llegue a un acuerdo, ésta contratará la producción del programa con estas dos empresas, si bien se hará en dos contratos por separado, uno con EUROPRODUCCIONES para la producción y otro con LUCAM para la dirección y presentación, que estarán indisolublemente vinculados. Se estipula: Primero: La producción, dirección, coordinación y presentación del programa de ANTENA 3TV indicado anteriormente se hará de forma conjunta entre las dos empresas, firmándose los dos contratos antedichos; 2. Si bien dentro de las actividades de producción de EUROPRODUCCIONES estará la de llevar a cabo la contratación de cuantos colaboradores e invitados intervengan en el programa, LUCAM a través de sus profesionales coordinará junto con EUROPRODUCCIONES el contenido de cada capítulo del programa y elegirá a los colaboradores intervinientes en los mismos. Igualmente, LUCAM dirigirá, presentará y elaborará los guiones de los programas y EUROPRODUCCIONES realizará el resto de las tareas.

2. Un contrato celebrado con ANTENA 3 TV el 10 de mayo de 2004, entre ANTENA 3 TV e IDD PUBLICIDAD, como representante artístico de PRODUCCIONES LUCAM, en el que se estipula: Primera.- A3TV contrata con IDD-LUCAM la prestación de servicios de presentación del programa (...); Segunda. PRODUCCIONES

LUCAM garantiza que los servicios serán prestados por la DIRECTORA/PRESENTADORA (Angustia Eugenia) (...) la cual será la única competente para adoptar decisiones sobre el contenido y dirección de los programas, así como de la elección de los actores y colaboradores intervinientes en los mismos. Los programas se dividirán en tres temporadas diferenciadas: temporada 2004/05, temporada 2005/2006 y temporada 2006/2007.

En la Cláusula Sexta del contrato se establecía: "Por la realización de las actividades comprendidas en este contrato, IDD PUBLICIDAD percibirá para PRODUCCIONES LUCAM, S.L las cantidades que a continuación se indican:

Temporada 2004/2005. TRES MILLONES DE EUROS (3.000.000 €) más IVA (a razón de 15.000 € más IVA por episodio) distribuidos de la siguiente manera:

- > 10% de la cantidad indicada se abonará con fecha 5 de septiembre de 2004.
- > El 90% restante se abonará en diez pagos de igual cantidad cada uno de ellos el primer día 5 siguiente a la finalización de cada uno de los meses comprendidos entre septiembre de 2004 y junio de 2005 ambos inclusive.

Temporada 2005/2006. La cantidad indicada para la temporada 2004/2005 modificada con la variación que experimente el índice de precios al consumo durante el periodo comprendido entre los meses de septiembre de 2004 y agosto de 2005 (ambos inclusive), fijado por el Instituto Nacional de Estadística u organismo que lo sustituya, más dos puntos (esto es, IPC más dos puntos). A la cantidad indicada se aplicará el IVA y se abonará de la siguiente manera:

- > 10% de la cantidad indicada se abonará con fecha 5 de septiembre de 2005.
- > El 90% restante se abonará en diez pagos de igual cantidad cada uno de ellos el primer día 5 siguiente a la finalización de cada uno de los meses comprendidos entre septiembre de 2005 y junio de 2006 ambos inclusive.

Temporada 2006/2007. La cantidad indicada para la temporada 2005/2006 modificada con la variación que experimente el índice de precios al consumo durante el periodo comprendido entre los meses de septiembre de 2005 y agosto de 2006 (ambos inclusive), fijado por el Instituto Nacional de Estadística u organismo que lo sustituya, más dos puntos (esto es, IPC más dos puntos). A la cantidad indicada se aplicará el IVA y se abonará de la siguiente manera:

- > 10% de la cantidad indicada se abonará con fecha 5 de septiembre de 2006.
- > El 90% restante se abonará en diez pagos de igual cantidad cada uno de ellos el primer día 5 siguiente a la finalización de cada uno de los meses comprendidos entre septiembre de 2006 y junio de 2007 ambos inclusive.

Programas especiales- TREINTA MIL EUROS (30.000 €) más IVA por cada uno de los especiales. Dicha cantidad será abonada por A3TV el primer día 5, transcurridos treinta desde la grabación de cada uno de los programas especiales (...)"

3. El 1 de septiembre de 2004 se celebra otro contrato con EUROPRODUCCIONES TV en el que se manifiesta que: I. Que en el ejercicio de sus actividades EURO TV lleva a cabo la producción, dirección y realización de programas de entretenimiento de todo tipo destinados a su comunicación pública través del medio televisivo. II. Que EURO TV precisa de la contratación de servicios de asesoramiento artístico, técnico y de consultoría para el desarrollo de proyectos y la producción de todo tipo de programas audiovisuales, incluidos los programas destinados a su comunicación pública a través del medio televisivo. III. Que LUCAM se dedica frecuentemente a este tipo de asesoramiento, para lo cual dispone de personal experto para dicha actividad, según las necesidades que reclama EURO TV. Entre el equipo de profesionales de LUCAM se encuentra Doña Elvira Serafina. Y se estipulan, entre otras, las siguientes cláusulas:

Primera: Objeto. El objeto del presente contrato es la colaboración de LUCAM en la ejecución de trabajos de asesoramiento artístico, técnico y de consultoría a EURO TV para el desarrollo de proyectos y la producción de los siguientes programas:

- a) En todo el proceso de producción del programa magazine de entretenimiento, de emisión diaria que EURO TV va a producir para ANTENA 3 durante las temporadas 2004-05, 2005-06 y 2006-07.
- b) En aquellos otros programas y/o proyectos para los cuales le requiera EURO TV durante la vigencia de este acuerdo, sea cuales sean las características de los programas y de los proyectos concretos.

De entre los profesionales de LUCAM, y a petición de EURO TV, LUCAM designa a D^a Elvira Serafina como una de las personas a través de las cuales LUCAM se compromete a prestar los servicios objeto del presente contrato.

4. Título de registro de marca. El 16 de noviembre de 2006 se solicita al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, a través de la Oficina Española de Patentes y Marcas, la marca distintivo ESTA NOCHE HAY...¡FIESTA!, cuya titular es Angustia Eugenia; el tipo de distintivo es DENOMINATIVO con fecha de concesión 11 de mayo de 2007.

Las facturas emitidas por PRODUCCIONES LUCAM en este ejercicio fueron por servicios prestados a Antena 3 TV S.A, EUROPRODUCCIONES TV, S.L y EDITORIAL PLANETA, por los siguientes conceptos:

1. En las facturas emitidas para ANTENA 3 TV el concepto de las mismas es por la prestación de servicios en el programa televisivo "LO QUE INTERESA"; si bien las facturas núms NUM006 y NUM007, NUM008, NUM009, NUM010 y NUM011, comprenden la contraprestación durante el mes de mayo, junio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre (respectivamente) según cláusula 6^a del contrato

En la factura núm NUM012 el concepto es por la prestación de servicios en el Programa especial "ROCIO JURADO" de fecha 2 de mayo de 2005. También existen anticipos por la prestación de servicios temporada 2006-2007.

2. En las facturas emitidas para EUROPRODUCCIONES TV, S.L el concepto es "Equipo de dirección programa "LO QUE INTERESA". La factura nº NUM013 el concepto es "Equipo programa SHOW DE RECORD" y la nº NUM014 "Equipo programa especial ADIOS ROCIO": También otras facturas se refieren a "Equipo Dirección Programa Temporada 2006-2007". Y en las facturas NUM015, NUM016 y NUM017 el concepto es "Equipo de dirección programa "Madrid Seis Estrellas".

3. En la factura NUM018 emitida para EDITORIAL PLANETA, el concepto es por "Liquidación de derechos de autor correspondiente a las ventas realizadas en el año 2005".

DÉCIMOSEXTO. En relación con la valoración de las operaciones con la entidad PRODUCCIONES LUCAM, para analizar los medios, el TEAC hace constar que tanto en las actas como en los informes y los acuerdos se reconoce que la entidad cuenta con medios personales y materiales pero señala que todos ellos están ligados a la persona de Angustia Eugenia, de manera exclusiva, como profesional de los medios de comunicación. Y comparte las conclusiones de la Inspección por las siguientes razones:

Si se analiza el contrato con ANTENA 3 TV se observa que en el contrato se expone que comparece IDD PUBLICIDAD ...como representante artístico de la mercantil PRODUCCIONES LUCAM....para la prestación de servicios de dirección y presentación de D^a Angustia Eugenia (en adelante la artista o la directora/presentadora)". En la cláusula primera claramente se determina que PRODUCCIONES LUCAM garantiza que los servicios serán prestados personalmente por la Directora/Presentadora y que esa prestación se realizará en todo momento, de conformidad con las condiciones establecidas en este acuerdo, de forma tal que si la directora/presentadora no asumiera ninguna de estas funciones A3TV tendrá la facultad de resolver el contrato...La directora/presentadora será la única competente para adoptar decisiones sobre el contenido y dirección de los programas así como de la elección de los actores y colaboradores intervinientes.

En consecuencia de la lectura del contrato, se concluye, en contra de lo señalado por la interesada, que los servicios prestados por D^a Angustia Eugenia son realmente el objeto del contrato, quedando claro que, como presentadora del programa en Antena 3TV, es ella quien genera la totalidad de los ingresos declarados y que los ingresos de la compañía se deben a los servicios personalísimos que presta la Sra. Angustia Eugenia. Ninguna de las dos hijas de la contribuyente (Elvira Serafina y Maribel Luz) figuran vinculadas por relación laboral o profesional alguna con la sociedad. No consta, por otra parte, en absoluto, la participación en tales programas del personal profesional contratado por la entidad.

Por otra parte, no considera relevantes las alegaciones relativas a los contratos celebrados entre PRODUCCIONES LUCAM y EUROPRODUCCIONES TV por cuanto que se han aportado borradores y no los contratos en sí, aunque en todo caso se colige que es EUROPRODUCCIONES TV la que contrata los colaboradores, lo que confirmaría las conclusiones de la Inspección.

Y lo mismo se puede predicar en relación con los contratos celebrados con terceros por PRODUCCIONES LUCAM, pues de los mismos resulta que todos los servicios que presta dicha sociedad consisten únicamente en la participación de la socia mayoritaria y administradora Angustia Eugenia en programas audiovisuales o promociones publicitarias, por lo tanto, la empresa no tendría la capacidad para prestar la totalidad de los servicios que realiza sin contar con la presencia de la obligada tributaria, que es la persona con la que se considera que existe una operación vinculada. Esto es, la Inspección concluye que la sociedad PRODUCCIONES LUCAM no genera valor añadido alguno a los servicios que presta la Sra. Angustia Eugenia; que la estructura de medios materiales y personales a efectos de la operación vinculada, es accesoria e insignificante en relación con lo aportado por la Sra. Angustia Eugenia a la relación con Antena 3TV, por lo que no entra en juego la presunción del artículo 45.2 citado, por cuanto la referida sociedad PRODUCCIONES LUCAM no cuenta con medios personales y materiales para el ejercicio de aquella actividad profesional, distintos de los aportados por la Sra. Angustia Eugenia, a efectos de la realización de la operación vinculada valorada por la Inspección.

DÉCIMOSÉPTIMO. Pues bien, la Sala no comparte estas conclusiones, pues de los documentos obrantes en el expediente administrativo y de la prueba practicada en autos, se desprende que si bien los servicios prestados por PRODUCCIONES LUCAM tiene como objeto principal la actividad artística y personalísima de la Sra. Angustia Eugenia, no puede afirmarse que la sociedad careciera de medios personales y materiales para la realización de su actividad profesional, teniendo en cuenta que en dicho ejercicio la sociedad intervino no sólo en la actividad de presentación del programa por parte de la Sra., Angustia Eugenia sino también la dirección del programa, que requería la participación de otros medios técnicos, materiales y humanos adicionales. Si bien de la lectura de los contratos con ANTENA 3 TV y EUROPRODUCCIONES, y de las facturas emitidas, se desprende que ANTENA 3 TV retribuye directamente a PRODUCCIONES LUCAM por la presentación del programa que realiza exclusivamente Angustia Eugenia, y EUROPRODUCCIONES por los servicios de asesoramiento en la producción y dirección del programa, en virtud de los contratos que ésta había suscrito a su vez con ANTENA 3TV y con PRODUCCIONES LUCAM.

Así, y en cuanto a los medios materiales, consta en autos que en el ejercicio 2006 la entidad tenía contratadas a las siguientes personas, según se desprende de los contratos de trabajo, resoluciones de altas y bajas, así como de los modelos 190 e informes de vida laboral :

- D^a Almudena Catalina, como guionista. Contrato suscrito el 6 de octubre de 2006, para la realización del programa "Madrid 6 estrellas"
- D^a Ramona Estibaliz, redactora, desde el 26 de diciembre de 2005 hasta el 16 de abril de 2006.
- D. Leandro Urbano, ayudante de logística, desde el 5 de mayo de 2006.
- D. Juan Evaristo, ayudante redactor, desde el 26 de diciembre de 2005 hasta el 16 de abril de 2006
- D^a Lourdes Delfina, ayudante redactor, desde el 19 de septiembre de 2006, con contrato de trabajo para la temporada 2006/2007
- D. Alvaro Lazaro, redactor, desde el 24 de mayo de 2006 hasta el 6 de junio de 2006
- D^a Julia Laura, limpiadora, desde el 1 de marzo de 2000
- D. Mateo Lazaro, conductor. Contrato suscrito el 3 de octubre de 2005.

Por otro lado, la propia entidad de los gastos relativos a la actividad, que se consideran por la Inspección como necesarios para el desarrollo de la misma, y que ascienden a 1.715.886,73 €, que comprende los gastos del personal arriba indicado -entre otros-, amortización del inmovilizado, facturas de servicios técnicos y publicitarios, suministros de agua, gas, luz, teléfono...etc, ponen de manifiesto, la existencia de medios materiales y personales suficientes para el desarrollo de la actividad como complemento a la actuación de la Sra. Angustia Eugenia.

En este sentido, no puede considerarse que la estructura de medios materiales y personales a efectos de la operación vinculada sea insignificante en relación con lo aportado por la Sra. Angustia Eugenia cuando, según se hace constar en el acuerdo de liquidación, los ingresos de PRODUCCIONES LUCAM asociados a la actividad profesional ascienden a 3.448.779,17 €, de los cuales se deducen 1.715.886,73 €, que se reconocen como gastos asociados a la actividad profesional, y el resto, 1.732.892,44 € se considera como valor de mercado de la retribución

de la Sra. Angustia Eugenia. Esto es, más o menos la mitad de los ingresos serían retribución de la Sra. Angustia Eugenia a valor de mercado, y la otra mitad se deducen como gastos en que ha incurrido la sociedad para la obtención de esos ingresos, como consecuencia de los medios materiales y personales de la misma.

A ello hay que añadir que entre las facturas que la Inspección incluye como retribución de D^a Angustia Eugenia para valorar la operación vinculada, existen tres facturas por servicios prestados a EUROPRODUCCIONES, que se corresponden con la realización del programa "Madrid Seis Estrellas" en el que no intervenía la Sra. Angustia Eugenia, según ha quedado acreditado en autos. En relación con estas facturas, hay que tener en cuenta que el contrato con EUROPRODUCCIONES TV comprendía, no sólo la ejecución de trabajos de asesoramiento artístico, técnico y de consultoría a EURO TV en el proceso de producción del programa magazine de entretenimiento, de emisión diaria que EURO TV iba a producir para ANTENA 3 durante las temporadas 2004-05, 2005-06 y 2006-07; sino también " aquellos otros programas y/o proyectos para los cuales le requiera EURO TV durante la vigencia de este acuerdo, sea cuales sean las características de los programas y de los proyectos concretos". Por tanto, estas facturas, en ningún caso, no podrían ser incluidas en la base imponible del IRPF de la Sra. Angustia Eugenia como rendimientos de su actividad profesional.

El TEAC no valora los contratos suscritos con EUROPRODUCCIONES haciendo constar que no estaban firmados, pero lo cierto es que a pesar de ello, la Inspección no cuestionó el contenido de tales contratos e incluyó en la operación vinculada las facturas emitidas en virtud de los mismos.

Todo lo expuesto, lleva a la Sala a la convicción de que PRODUCCIONES LUCAM contaba con medios personales y materiales suficientes para que, en el ejercicio 2006 se aplicaría la presunción contenida en el artículo 45.2 LIRPF, debiendo entenderse, por tanto, que las retribuciones satisfechas a Angustia Eugenia por dicha sociedad se correspondían con el valor de mercado.

En consecuencia, debe estimarse el presente motivo de impugnación con la consiguiente anulación del acuerdo de liquidación correspondiente a la operación vinculada Angustia Eugenia/PRODUCCIONES LUCAM en el ejercicio 2006.

DÉCIMOCTAVO. El siguiente motivo de impugnación es la improcedencia de la regularización en los ejercicios 2006 (a partir del día 1 de diciembre), 2007 y 2008, ya que PRODUCCIONES LUCAM ejerce su actividad independientemente de la del socio, y cuenta con medios materiales y humanos para ello, y además una parte importante de sus beneficios proceden de la producción de programas en los que no interviene la Sra. Angustia Eugenia.

Para acreditar tales circunstancias realiza una exposición de los medios con que cuenta PRODUCCIONES LUCAM, así como los contratos y servicios con sus clientes.

Así, en el ejercicio 2007 manifiesta que según consta en la vida laboral aportada en el expediente, y en los modelos 190, tenían contratadas a varias personas como guionista, ayudante de logística, ayudante de redactor, ayudante, ayudante de realización, peluquera, maquilladora y conductor. En cuanto a los medios materiales contaba con el domicilio de la actividad sito en la calle Caño 2, 1º B de Las Rozas; los suministros asociados a la actividad comprobados y admitidos por la Inspección; servicios profesionales varios, igualmente admitidos; así como todos los elementos del inmovilizado material debidamente comprobados por la Administración, en cuanto admite su amortización y reparación. Y por lo que se refiere a los contratos y servicios de PRODUCCIONES LUCAM con sus clientes obtiene la mayoría de sus ingresos de EUROPRODUCCIONES TELEVISIÓN y RADIO PUBLIC; y en menor medida de IDD PUBLICIDAD y GESTEVISIÓN TELECINCO, así como de ANTENA 3. Los servicios prestados por PRODUCCIONES LUCAM a EUROPRODUCCIONES, se corresponden -según constan en las facturas de ingresos-, con los conceptos de "Equipo de dirección del programa Madrid Seis Estrellas" y "Equipo de dirección del programa Locos por Madrid"; programas que fueron emitidos por ONDA 6, cadena de televisión del grupo VOCENTO en la Comunidad de Madrid, y no estaban dirigidos ni presentados por Angustia Eugenia. En el caso del programa "Locos por Madrid" estaba presentado por Jose Raul y PRODUCCIONES LUCAM aportó los servicios de dirección, siendo la directora D^a Elvira Serafina y la productora EUROPRODUCCIONES. Y en relación con ambos programas se aportaron contratos de duración temporal de cuatro empleadas de PRODUCCIONES LUCAM.

Y en el ejercicio 2008, PRODUCCIONES LUCAM tenía asimismo contratadas a las mismas personas como guionista, ayudante de logística, ayudante de redactor, ayudante, peluquera, maquilladora y conductor. Y a pesar de la disminución de ingresos sigue desarrollando su propia actividad y genera su propio valor añadido, y sus propios beneficios, con independencia del trabajo de su socia mayoritaria, la Sra. Angustia Eugenia, que además en este ejercicio es operada de un tumor maligno y tratada con quimioterapia. En cuanto a los medios materiales contaba con el domicilio de la actividad sito en la calle Caño 2, 1º B de Las Rozas; los suministros asociados a la actividad

comprobados y admitidos por la Inspección; servicios profesionales varios, igualmente admitidos; así como todos los elementos del inmovilizado material debidamente comprobados por la Administración, en cuanto admite su amortización y reparación. Y por lo que se refiere a los servicios prestados a sus clientes, obtiene los ingresos de GESTEVISIÓN TELECINCO, RADIO PUBLIC, EUROPRODUCCIONES, IDD PUBLICIDAD y AGENCIA DE TELEVISIÓN LATINOAMERICANA DE SERVICIOS. Así: 1) Los servicios prestados por PRODUCCIONES LUCAM a EUROPRODUCCIONES, se corresponden -según constan en las facturas de ingresos-, con los conceptos de "Equipo de dirección del programa Locos por Madrid"; "Preparación de varios formatos para cadenas de TV" y "Coordinación del programa El día es nuestro". En el caso del programa "Locos por Madrid" estaba presentado por Jose Raul y PRODUCCIONES LUCAM aportó los servicios de dirección, siendo la directora D^a Elvira Serafina y otros servicios de producción. En cuanto al programa "El día es nuestro", es un programa de la televisión del Canal Extremadura en el que Angustia Eugenia no ha trabajado; y lo mismo cabe decir de la preparación de varios formatos para cadenas de TV; 2) Los servicios prestados por PRODUCCIONES LUCAM a RADIO PUBLIC y a IDD PUBLICIDAD por el programa "Protagonistas", consistieron en varios especiales presentados por Angustia Eugenia, pero la dirección la llevaron a cabo los profesionales de PRODUCCIONES LUCAM; 3) Los servicios prestados por PRODUCCIONES LUCAM a AGENCIA TV LATINOAMERICANA, consistieron en presentar y dirigir el programa "La mirada crítica", sin que se exija la presencia de Angustia Eugenia, y por otro lado, la extensión del programa (2 horas diarias de lunes a viernes) implica que es materialmente imposible que una sola persona ejecute el programa, pues se necesita una serie de profesionales para crear los contenidos y los guiones y para dirigir.

DÉCIMONOVENO. La Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entra en vigor el 1 de enero de 2007, supuso la desaparición del tratamiento especial para las operaciones vinculadas entre sociedades y personas físicas al establecer en su artículo 41:

" La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Este cambio coincide con el producido en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 16 se revisa, con efectos para los períodos impositivos iniciados después del primero de diciembre de 2006, por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, e impone a los propios sujetos pasivos la valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas, eliminándose la excepción que a dicha regla general suponía lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 16, cuyo contenido se suprime.

En consecuencia, en los ejercicios 2007 y 2008, hasta diciembre de 2008 en que vuelve a cambiar el régimen, no existía la presunción del artículo 45.2 LIRPF, que operaba en el ejercicio 2006.

En el ejercicio 2007, los contratos que tenía suscritos PRODUCCIONES LUCAM eran los siguientes:

1. Un contrato de fecha 01 de julio de 2007 celebrado entre IDD PUBLICIDAD y PRODUCCIONES LUCAM SL en relación a la representación de la primera de la promoción de contratos de actividad artística de Doña Angustia Eugenia ya que IDD está negociando con la entidad RADIO PUBLI SL la contratación de PRODUCCIONES LUCAM con la finalidad que Doña Angustia Eugenia lleve a cabo la dirección y presentación de un programa radiofónico.

Se estipula una comisión del 10 % de los honorarios totales y brutos que por cualquier concepto perciba Producciones Lucam por todas las actuaciones profesionales y artísticas realizadas por Doña Angustia Eugenia en virtud del contrato con RADIO PUBLI SL.

2. Un contrato con RADIO PUBLI SL celebrado el 5 de Julio de 2007, entre Radio Publi SL , IDD Publicidad y Producciones Lucam, esta última representada por Angustia Eugenia que interviene en su propio nombre y derecho y en nombre y representación de la Sociedad Mercantil PRODUCCIONES LUCAM SLU. Se expone en el punto III que D^a Angustia Eugenia (en adelante también se denominará la Periodista) es una periodista especializada en colaborar con programas televisivos y radiofónicos, dirigirlos y presentarlos. Se estipula que: 1.1 Constituye el objeto del presente contrato la dirección y presentación de Doña Angustia Eugenia (La periodista) de un programa radiofónico para las mañanas; 1.2 Es condición esencial, para la existencia del presente contrato, que doña Angustia Eugenia sea la presentadora y directora del Programa.

3. Un contrato celebrado con GESTEVISIÓN TELECINCO SA el día 26 de septiembre de 2007, en el que se reúnen por un lado el representante de Telecinco y por otra Maximiliano Apolonio, en representación de IDD, que actúa como representante artístico de PRODUCCIONES LUCAM SL , para la prestación de servicios de Doña

Angustia Eugenia y se estipula : " Que el objeto del presente contrato consiste en la regulación de la prestación de servicios de IDD, que, que se compromete a poner a servicio de Telecinco, en exclusiva, los servicios de Angustia Eugenia, para desarrollar las actividades de presentación del programa denominado inicialmente "políticos"; luego "Laberinto de la Memoria". Será por cuenta de TELECINCO el vestuario, maquillaje y peluquería de Doña Angustia Eugenia

Las facturas emitidas por PRODUCCIONES LUCAM en 2007 fueron por servicios prestados a Antena 3 TV, S.A, EUROPRODUCCIONES TV, S.L, IDD PUBLICIDAD, RADIO PUBLIC S.L, GESTEVISIÓN TELECINCO Y EDITORIAL PLANETA, por los siguientes conceptos:

- ANTENA 3 DE TV SA: "Contraprestación durante el mes de ...según cláusula 6º del contrato", factura NUM019, NUM020, NUM021, NUM022, NUM023, NUM024; "Contraprestación correspondiente a programas especiales", factura NUM025 (que se paga en una cuenta titularidad de IDD PUBLICIDAD, S.L)

- EUROPRODUCCIONES TV SL : Equipo dirección programa " Madrid Seis Estrellas ", facturas NUM026, NUM027, NUM028, NUM029, NUM030, NUM031. Equipo de dirección " Locos por Madrid ", facturas NUM032, NUM033, NUM034, NUM035, NUM036

- IDD PUBLICIDAD SL: Equipo de dirección programa" Protagonistas", facturas NUM037, NUM038, NUM039, NUM040 NUM041

- RADIO PUBLIC SL: Prestación servicios, correspondiente al programa radiofónico para las mañanas de lunes a viernes de 10:00 horas a 12:00 horas", facturas NUM042, NUM043, NUM044, NUM045 (que se paga en una cuenta titularidad de IDD PUBLICIDAD); Por la prestación de servicios en los especiales del programa de Punto Radio, denominado Protagonistas...", factura L-23 (que se paga en una cuenta titularidad de IDD PUBLICIDAD).

- GESTEVISIÓN TELECINCO SA: Prestación de servicios en el programa " LABERINTO DE LA MEMORIA ", facturas NUM046, NUM047 (que se pagan en una cuenta titularidad de IDD PUBLICIDAD).

.- EDITORIAL PLANETA: "Liquidación de derechos de autor correspondiente a la ventas realizadas en el año 2006", factura NUM048

En el año 2008, los contratos celebrados fueron los siguientes:

1. Un contrato celebrado el 15 de enero de 2008 con IDD PUBLICIDAD: en el que se manifiesta: 1) Que IDD ostenta la representación artística en exclusiva de PRODUCCIONES LUCAM para la promoción de contratos de actividad artística con terceros de Doña Angustia Eugenia .2) Que con fecha 26 de septiembre de 2007, Producciones Lucam e IDD (en su condición de representante artístico) han suscrito con GESTEVISIÓN TELECINCO SA un contrato que regula la prestación de servicios de Doña Angustia Eugenia como presentadora del programa El Laberinto de la Memoria 3) Se acuerda una comisión del 10 % para IDD PUBLICIDAD .

2. Un contrato celebrado con EUROPRODUCCIONES TV el 30 de mayo de 2008, por medio del cual LUCAM se obliga a prestar a EURO TV servicios de asesoramiento artístico, técnico y de consultoría, para el desarrollo de proyectos y la producción de los siguientes programas destinados a su comunicación pública a través del medio televisivo: a) En todo el proceso de producción del programa magazine de entretenimiento, de emisión diaria de lunes a viernes por las mañanas titulado "El día es nuestro", que EURO TV va a producir, a partir del 1 de junio de 2008, para la cadena de televisión de ámbito autonómico conocida como Canal Extremadura TV; b) En aquellos programas y/o proyectos para los cuales le requiera EURO TV durante la vigencia de este acuerdo, sean cuales sean las características de los programas y de los proyectos concretos.

Se establece que debido a la cualificación requerida para la prestación de los servicios objeto de este contrato, las partes acuerdan que, entre los profesionales de LUCAM, EURO TV designará a la persona o personas concretas que en su caso sean necesarias para la prestación de los servicios que son contratados.

3. La AGENCIA DE TELEVISIÓN LATINOAMERICANA DE SERVICIOS Y NOTICIAS DE TELEVISIÓN SL, es una de las entidades fusionadas el 27 de julio de 2011 en la sociedad absorbente Mediaset España Comunicación SA, y según la contestación al requerimiento de información efectuado, los pagos realizados a PRODUCCIONES LUCAM fueron por la presentación del programa "La mirada crítica". (Se aportó un borrador de contrato de fecha 31 de julio de 2008)

Las facturas emitidas por PRODUCCIONES LUCAM en este ejercicio fueron por servicios prestados a GESTEVISIÓN TELECINCO, EUROPRODUCCIONES TV, S.L, IDD PUBLICIDAD, RADIO PUBLIC S.L, ZZJ, S.A y AG TV LATINOAMERICANA, por los siguientes conceptos:

- GESTEVISIÓN TELECINCO: Por la prestación de servicios en el programa LABERINTO DE LA MEMORIA, factura NUM049, NUM050.
- ZZJ SA: Prestación de servicios en el programa " MENUDA NOCHE ", en Canal Sur, factura NUM051.
- IDD PUBLICIDAD: Equipo dirección programa "Protagonistas", facturas NUM052, NUM053, NUM054, NUM055, NUM056, NUM057, NUM058, NUM059.
- EUROPRODUCCIONES TV SL. Equipo de dirección "Locos por Madrid", facturas NUM060 NUM061 NUM062, NUM063, NUM064, NUM065, NUM066; Preparación de varios formatos para cadenas de TV, factura NUM067; Coordinación programa "El día es nuestro ", facturas NUM068, NUM069, NUM070.
- RADIO PUBLIC SL: "Prestación servicios, correspondiente al programa radiofónico para las mañanas de lunes a viernes de 10:00 horas a 12:00 horas", facturas NUM071, NUM072, NUM073, NUM074, NUM075, NUM076, NUM077 NUM078, NUM079 Por la prestación de servicios en los especiales del programa de Punto Radio, denominado "Protagonistas" durante el mes de ...", facturas NUM080, NUM081, NUM082, NUM083 (que se pagan en una cuenta titularidad de IDD PUBLICIDAD).
- AGENCIA DE TELEVISIÓN LATINOAMERICANA DE SERVICIOS: "Por la prestación de servicios en el programa LA MIRADA CRÍTICA y un programa especial, durante el mes de ...", factura NUM084, NUM085, NUM086, NUM087

La Inspección consideró que los servicios facturados por la entidad se corresponden con servicios prestados por PRODUCCIONES LUCAM S.L. que, en todos los casos, requerían la intervención de Angustia Eugenia.

A juicio de la Inspección, el precio de las operaciones vinculadas pactado entre las partes Angustia Eugenia y PRODUCCIONES LUCAM S.L. no se ajusta al valor normal de mercado, puesto que los ingresos percibidos de terceros por la entidad PRODUCCIONES LUCAM S.L.(2.434.113,60 euros en 2007 y 976.582,25 euros en 2008) con motivo de las intervenciones de Angustia Eugenia, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a Angustia Eugenia (357.036,84 euros en 2007 y 215.073,33 euros en 2008), siendo la intervención personalísima de ésta el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

VIGÉSIMO. En estos dos ejercicios debemos distinguir entre los servicios prestados por PRODUCCIONES LUCAM a las diferentes entidades o medios de comunicación con los que tenía relaciones contractuales.

Así, por lo que se refiere a los servicios prestados y facturados a EUROPRODUCCIONES, los mismos corresponden a los siguientes conceptos: Equipo dirección programa "Madrid Seis Estrellas", Equipo de dirección " Locos por Madrid", Preparación de varios formatos para cadenas de TV y Coordinación programa " El día es nuestro ". Pues bien, según ha quedado acreditado en autos, estos programas no fueron presentados ni tuvo intervención alguna la Sra. Angustia Eugenia y la entidad contaba con personal exclusivamente contratado para trabajar en alguno de ellos. En consecuencia, los ingresos derivados de estos servicios en modo alguno pueden imputarse a la Sra. Angustia Eugenia como rendimiento de su actividad profesional, ya que los mismos fueron prestados por PRODUCCIONES LUCAM con sus propios medios personales y materiales distintos de la persona de la Sra. Angustia Eugenia. Así lo demuestra el hecho de que tenía personal contratado específicamente para la realización de alguno de estos programas. Entre ellos: D^a Almudena Catalina, como guionista para el programa "Madrid Seis Estrellas" (contrato de 6 de octubre de 2006) , Zulima Raquel, como ayudante de realización para "Programa TV Locos por Madrid" (contrato suscrito el 5 de julio de 2007), Trinidad Natalia, como peluquera unisex para el programa "Locos por Madrid" (contrato suscrito el 3 de septiembre de 2007), Tatiana Brigida, como maquilladora para el programa "Locos por Madrid" (contrato suscrito el 3 de septiembre de 2007).

Por tanto, en relación con las facturas correspondientes a estos servicios no puede afirmarse que existiera operación vinculada PRODUCCIONES LUCAM/ Angustia Eugenia, pues es evidente que PRODUCCIONES LUCAM no pudo retribuir a la Sra. Angustia Eugenia por unos servicios que no prestó y en los que no tuvo intervención alguna. En consecuencia, las cantidades recibidas de EUROPRODUCCIONES por la prestación de estos servicios deben quedar excluidas de la operación vinculada y por tanto de la base imponible del IRPF de la Sra. Angustia Eugenia.

Por lo que se refiere al resto de los servicios en los que sí intervino Angustia Eugenia y fue retribuida por ello por PRODUCCIONES LUCAM, era obligado valorar esa retribución a valor de mercado sin excepción alguna, es decir con independencia de los medios personales y materiales de que dispusiera la sociedad para la realización de sus actividades, la mayoría de los cuales, por otra parte, estaban destinados en estos ejercicios a las actividades

realizadas por PRODUCCIONES LUCAM en las que no intervenía la Sra. Angustia Eugenia, y a que antes se ha hecho referencia. Y en relación con los mismos se observa que, a la vista de las facturas obrantes en el expediente, aportadas por los diferentes medios de comunicación:

- ZZJ, retribuyó a PRODUCCIONES LUCAM por "La participación de Angustia Eugenia como INVITADA del programa "MENUA NOCHE" de Canal Sur, el 8 de enero de 2008.

- RADIO PUBLI, S.L retribuyó a PRODUCCIONES LUCAM por la "Dirección y Presentación de Angustia Eugenia, correspondiente al programa radiofónico para las mañanas de lunes a viernes de 10:00 h a 12:00 h, según contrato firmado entre las partes", "Por la participación de Angustia Eugenia en los especiales del programa de Punto Radio denominado "Protagonistas" durante el mes de.."

- IDD PUBLICIDAD retribuyó a PRODUCCIONES LUCAM por "Equipo de dirección programa "Protagonistas".

- ANTENA 3 TV por la "Dirección y Presentación de Angustia Eugenia y Producciones Lucam, S.L del programa televisivo "LO QUE INTERESA" durante el mes de, según contrato firmado entre las partes" y "contraprestación de Angustia Eugenia, según cláusula 6º del contrato firmado entre las partes" durante el mes de ..., contraprestación de Angustia Eugenia, correspondiente a los programas especiales durante el periodo indicado, según cláusula 5ª del contrato firmado entre las partes"

- AGENCIA DE TELEVISIÓN LATINOAMERICANA DE SERVICIOS Y NOTICIAS ESPAÑA S.AU por la "Dirección y presentación de Angustia Eugenia y de PRODUCCIONES LUCAM del programa "LA MIRADA CRÍTICA" y un programa especial, durante el mes de".

- GESTEVISIÓN TELECINCO, S.A "Por la participación de Angustia Eugenia como presentadora del programa "LABERINTO DE LA MEMORIA" de Telecinco, según contrato de fecha 26/09/2007".

En estos ejercicios Angustia Eugenia recibió retribuciones de PRODUCCIONES LUCAM por "Dirección y Coordinación de nuevos Programas TV", "Por dirección y coordinación del Programa Protagonistas de Punto Radio", por la "Dirección y Coordinación del Programa "LA MIRADA CRÍTICA" de Telecinco, las cuales debían valorarse a valor de mercado.

Procede, pues, estimar parcialmente este motivo y en relación con los ejercicios 2007 y 2008, deberá excluirse de la operación vinculada PRODUCCIONES LUCAM/ Angustia Eugenia las retribuciones abonadas por EUROPRODUCCIONES a PRODUCCIONES LUCAM, que no pueden incluirse en el IRPF de la Sra. Angustia Eugenia, tal y como solicita la parte actora en su escrito de conclusiones.

No consta, sin embargo, que en los referidos ejercicios 2007 y 2008 EUROPRODUCCIONES retribuyera a PRODUCCIONES LUCAM por los servicios de producción del programa LO QUE INTERESA de ANTENA 3TV, por lo que los servicios pagados por ANTENA 3TV, y que según se ha concluido anteriormente, retribuían la actuación personalísima de la Sra. Angustia Eugenia, deben quedar incluidos en la base imponible de la misma y valorarse también a valor de mercado.

Finalmente, en relación con el escaso periodo de tiempo que va desde el 19 de noviembre al 31 de diciembre de 2008, en el que era de aplicación el RD 1793/2008, hay que tener en cuenta que las cantidades pagadas en este periodo lo fueron en virtud de contratos suscritos antes del inicio del mismo, por lo que son de aplicación las mismas conclusiones anteriores.

(...)

VIGÉSIMOCUARTO. En el siguiente motivo de impugnación, en el que se opone la falta de idoneidad del método de libre comparación seguido por la Inspección para hallar el valor de mercado, y consistente, en síntesis, en considerar que lo que percibe la sociedad de tercero, previa deducción de los gastos necesarios, es el valor de mercado de la operación vinculada socio profesional/sociedad, queda limitado a la valoración de la operación vinculada TETECO/ Angustia Eugenia, y a la operación vinculada PRODUCCIONES LUCAM/ Angustia Eugenia, correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008, con exclusión en este último caso, de las retribuciones abonadas por EUROPRODUCCIONES, según se ha concluido; y al haber sido anulada la liquidación correspondiente al ejercicio 2006.

Invoca, en contra de este criterio, una resolución del TEAR de Cataluña de 15 de enero de 2015, y afirma que existen pronunciamientos de la Inspección en los que actúa de manera distinta, considerando que las sociedades por su asunción de riesgos sí aportan valor, y valora la operación vinculada entre la sociedad y el socio

persona física, reconociendo un margen de beneficio que debe corresponder a la sociedad, que el caso del Acta de 30 de enero de 2015 (que aporta) cuantifica en el 5%.

La Sala estima, sin embargo, que aunque la Inspección pueda utilizar el medio de comparación que sea más apropiado en cada caso, en este supuesto el método del precio libre comparable es un método adecuado, pues se enfrenta el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio con el pagado a su vez por esta al efectivo prestador del mismo, ya que el servicio que presta la Sra. Angustia Eugenia a las sociedades vinculadas es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes. En este sentido, como declara la STS de 9 de diciembre de 2011 (casación 3586/2009) "El método por excelencia de determinación del precio de mercado es sin duda el método del precio libre comparable ("comparable uncontrolled price method", o CPU) que, es sin duda la forma más directa y fiable de aplicar el principio de libre concurrencia, por lo que es preferible a cualquier otro método, pero ofrece la dificultad de que no concurren los elementos necesarios para su aplicación, como son el mismo lugar geográfico, el mismo período de tiempo, las mismas o similares mercancías, el mismo volumen. Y dándose las circunstancias teóricas necesarias, no será fácil encontrar el caso en que un mismo bien o servicio se esté vendiendo o comprado bajo diferentes precios".

Los acuerdos de liquidación argumentan que " se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía - atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado-, a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad (...) como contraprestación de los servicios prestados por D^a Angustia Eugenia. A partir de estos importes, se han tenido en cuenta para calcular el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos "

Por tanto, en este caso, la comparación se realiza con un servicio de características similares, que es el que la sociedad presta a terceros por medio de la persona física socia y administradora de dicha sociedad. Es cierto, conforme al criterio jurisprudencial expuesto, que la comparabilidad resulta difícil de encontrar debido al carácter personalísimo de los servicios que hace difícil su objetivación fuera del ámbito de la contratación objeto de valoración, pero el método es válido, puesto que los contratos suscritos con los distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y los servicios contratados se prestaron exclusivamente por la recurrente, de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004. En este sentido, en SAN, 4^a de 22 de junio de 2016 (rec. 551/2016), hemos sostenido la validez de este método un caso análogo.

Por otro lado, en cuanto a la operación vinculada TETECO/ Angustia Eugenia, afirma que no se cumplen las premisas para que se pueda tomar el método del precio libre comparable, puesto que, según el artículo 16.4.1.a) TRLIS, las operaciones comparables han de darse entre partes independientes. Y en este caso, la Inspección determina el valor de mercado comparándolo con el precio que PRODUCCIONES LUCAM paga a TETECO, siendo evidente que ambas entidades están vinculadas, y por tanto, no son partes independientes.

Esta alegación no puede ser acogida, pues, como ya se puso de manifiesto en el Acuerdo de liquidación, el comparable interno utilizado por la Inspección es la valoración de la relación entre la sociedad TETECO, S.L y los terceros de los que se obtiene los ingresos por los servicios prestados por Doña Angustia Eugenia a través de los contratos celebrados entre la entidad vinculada a TETECO, S.L, esto es, PRODUCCIONES LUCAM, S.L y terceros independientes.

Es decir, la comparación se ha realizado, no por el precio pagado por PRODUCCIONES LUCAM a TETECO, sino el pagado por terceros independientes a PRODUCCIONES LUCAM por los servicios prestados por Angustia Eugenia a través de TETECO, S.L, y que en este caso, a diferencia de la conclusión a que se ha llegado con PRODUCCIONES LUCAM, no ha quedado acreditado que procedan de una actividad adicional de la sociedad distinta de la desarrollada exclusivamente por Angustia Eugenia, ni que la misma aporte un valor añadido a dicha actividad, dada la ausencia de medios materiales y personales suficientes para ello.

También alega que existe una incongruencia en la regularización practicada, ya que en el ejercicio 2006 la calificación que se hace en el procedimiento de valoración, respecto de la operación vinculada con TETECO, es la de rendimientos de la actividad profesional, pero el rendimiento se imputa a la Sra. Angustia Eugenia como rendimiento del trabajo personal.

Ahora bien, aquí la Inspección lo que hace es mantener la calificación que había dado a tales rendimientos la propia obligada tributaria en su declaración correspondiente al ejercicio 2006. Es cierto que la Inspección puede calificar la renta según su naturaleza, pero ningún impedimento existe para que opte por respetar la propia calificación que los sujetos pasivos han plasmado en sus declaraciones. Por otro lado, ningún argumento da la parte recurrente para justificar el cambio de calificación que reclama; esto es, no ofrece razón alguna que justifique porqué

lo consideró en su declaración como rendimientos del trabajo y ahora pretende que se recalifique como rendimiento de actividades profesionales.

En definitiva, la Inspección decidió mantener la calificación que la propia interesada había dado a los rendimientos obtenidos en cada uno de los ejercicios regularizados, como rendimientos del trabajo en el ejercicio 2006 y como rendimientos de actividades profesionales en los ejercicios 2007 y 2008, si bien valorándolos en ambos casos a valor de mercado.

VIGÉSIMOQUINTO. Se alega, también, la nulidad de las liquidaciones al no haberse practicado el ajuste secundario que establece el artículo 16.8 TRLIS.

Manifiesta que en virtud de este precepto, si la vinculación se define en función de la relación socio/sociedad, como es el caso, la diferencia entre el valor convenido por las partes y el valor de mercado, si fuese a favor de la sociedad, como también sería el caso, tendrá, con carácter imperativo, en el porcentaje de la participación del socio, es decir, en un 80%, el carácter de aportación a los fondos propios de la sociedad y aumentará el valor de adquisición de las participaciones.

Sin embargo - alega-, en el procedimiento para valorar a valores de mercado las operaciones vinculadas, no se motivan las razones de la Inspección para no aplicar este ajuste secundario. Por ello, entiende que procede la anulación de la liquidación y en su caso la retroacción de actuaciones, a fin de que la Inspección practique el ajuste secundario regulado en dicho precepto, para lo que deberá fijar como aportación a los fondos propios de TETECO el importe del 80% de la diferencia entre el valor declarado y el valor comprobado en las operaciones vinculadas, importe que además, se sumará al valor de adquisición de las participaciones sociales de la socia.

Esta alegación se entiende que se refiere a los ejercicios 2007 y 2008, periodos en los que era de aplicación la redacción del precepto invocada, a tenor de la cual:

" 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".

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de fecha 27 de mayo de 2014 (rec. 8/2009) interpretando dicho precepto, declaró que:

<< (...) 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>> .

Pues bien, en este caso, la Administración no ha aplicado este ajuste secundario, y el motivo de ello se justifica en los Acuerdos de liquidación por el IS de las entidades TETECO, S.L. y PRODUCCIONES LUCAM, S.L. - que obran en el expediente- en los que se explica, ante esta misma alegación, que:

<< Teniendo en cuenta la valoración efectuada por esta Inspección respecto a las operaciones realizadas entre Angustia Eugenia y TETECO, S.L. y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 TRLIS, en virtud del cual la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas se incoó en la misma fecha que se incoa el acta al obligado tributario (07/06/2012), acta de disconformidad a Angustia Eugenia por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 y 2008, a efectos de efectuar la correspondiente corrección.

En el acuerdo correspondiente al acta incoada a Angustia Eugenia se considera la diferencia entre lo declarado por Angustia Eugenia en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el importe del valor de mercado correspondiente a los servicios prestados por la misma a TETECO, S.L., determinado según ha quedado expuesto, como mayor importe de su base imponible en el IRPF, respetando la calificación del rendimiento de actividades económicas tal y como la ha incluido (...).

Si como alega el obligado tributario, la AEAT hubiera realizado el denominado por el mismo "ajuste secundario" (tratamiento fiscal de la operación secundaria) en base a la condición de socia de Angustia Eugenia en TETECO, S.L. la consecuencia no hubiera sido como alega, un mayor valor de sus participaciones sociales y una donación, sino una participación en beneficios de la socia en proporción a su porcentaje en el capital social y por el exceso sobre dicho porcentaje sería utilidad percibida por la condición de socio (es decir, se integraría en base imponible la totalidad de la diferencia entre el valor de mercado y lo declarado) y para la sociedad sería una retribución de los fondos propios (por tanto, no sería gasto deducible, como se regulariza en el presente acuerdo).

No obstante lo anterior, la Administración únicamente ha respetado la calificación del rendimiento de actividades económicas tal y como la ha incluido la persona física, dado que la vinculación no se define en función de su relación de socia, sino como administradora de la entidad pagadora>>.

Por tanto, en este caso no se daban las circunstancias contempladas en el artículo 16.8 TRLIS para aplicar el ajuste secundario en los términos pretendidos en la demanda, dado que la vinculación no se ha definido por la condición de socia de la Sra. Angustia Eugenia de la entidad TETECO, S.L., sino por su condición de administradora de las entidades vinculadas TETECO, S.L. y PRODUCCIONES LUCAM, tal y como se establece en los acuerdos de liquidación y en los actos de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, y este aspecto no ha sido impugnado por la parte recurrente."

En suma, procede estimar parcialmente el recurso.

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1.2 de la LJCA cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Teteco, S.L., como absorbente de Producciones Lucam, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2014, a que las presentes actuaciones se contraen, resolución que anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.