

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074734

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA CATALUÑA**

Sentencia 610/2019, de 23 de mayo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 34/2018

**SUMARIO:**

**IS. Operaciones vinculadas. Ajuste secundario. Retribución por la gestión de los derechos de imagen del socio.** La infravaloración de los servicios prestados supone una transferencia de rentas hacia la entidad que según la Administración, mediante el ajuste secundario, representan una liberalidad. La STS de 27 de mayo de 2014, recurso n.º 8/2009 (NFJ054824) anuló la presunción de liberalidad del art. 21 bis del Rgto. IS, pero esto no impide que se pueda utilizar el ajuste secundario siempre que existan pruebas que lo justifiquen. El hecho que exista un tipo impositivo distinto para las rentas de las persona físicas y las sociedades no conlleva que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios. Corresponde a la Administración la prueba de que la transferencia de rentas se ha producido de modo distinto al que se ha reflejado contablemente. Por tanto, se estima la pretensión de la demanda.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 16.  
RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 21 y 21 bis.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

**PONENTE:**

*Don Eduardo Barrachina Juan.*

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA  
Don EDUARDO BARRACHINA JUAN  
Doña MARIA LUISA PEREZ BORRAT

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 34/2018

Partes: BLOND LIVE, S.L. C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

SENTENCIA Nº 610

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D. JAVIER AGUAYO MEJIA

MAGISTRADO/AS

D. EDUARDO BARRACHINA JUAN  
D<sup>a</sup>. M<sup>a</sup> LUISA PÉREZ BORRAT

En la ciudad de Barcelona, a veintitres de mayo de dos mil diecinueve .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 34/2018, interpuesto por BLOND LIVE, S.L., representado por la Procuradora D<sup>a</sup>. JOSEFA MANZANARES COROMINAS, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON EDUARDO BARRACHINA JUAN, quien expresa el parecer de la SALA.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero:

Por la Procuradora D<sup>a</sup>. JOSEFA MANZANARES COROMINAS, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

##### Segundo:

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

##### Tercero:

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

##### Cuarto:

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Es objeto de recurso la resolución del TEAR de fecha 5 de octubre de 2017, que desestimó el recurso interpuesto contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2009 a 2011, en importe de 70.766'92 euros.

En la resolución administrativa se destacan los antecedentes fácticos y jurídicos y jurídicos de la relación de la sociedad mercantil Blond Live SL con Javier , que gestionaba los derechos de imagen por seis mil euros anuales. Se expresa el importe de la regularización practicada por operaciones vinculadas y el correspondiente ajuste secundario. Se detalla la participación los socios en la empresa indicada y los ingresos que obtuvo en los años indica dos. La Inspección procedió a valorar a precio de mercado los servicios del Sr. Javier a la sociedad que explotaba sus derechos de imagen, con aplicación del método del precio libre comparable. Se destaca que la controversia radica en calificación como renta para la sociedad del 40% (participación del Sr. Javier ) de tales importes, pues mediante la infravaloración de los servicios ha existido un enriquecimiento o transferencia de rentas hacia la entidad en cuantía superior a la correspondiente participación indicad el Sr. Javier , lo que es considerado un acto de liberalidad. Se analiza el denominado ajuste secundario con las modificaciones legislativas que afectó especialmente al artículo 21. Bis del RD 1777/2004 , que modificó la obligación de calificar fiscalmente la transferencia patrimonial que resulta de la diferencia con el valor de mercado. Se remite a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 , destacando la intervención de presunciones que siempre deben ser iuris tantum. Por lo tanto, es una cuestión de hecho determinar si se ha dado la transferencia patrimonial que obliga al ajuste secundario, subordinado a la prueba correspondiente. Se destaca que existían pruebas de la transferencia patrimonial que la diferencia de valor de mercado suponía hacia la empresa y que dicho enriquecimiento era constitutivo de renta para la sociedad.

En la demanda se exponen detalladamente los antecedentes y resultado de las liquidaciones objeto de impugnación, que considera improcedentes por cuanto no es de aplicación el ajuste secundario, por la complejidad de la valoración de mercado, pues por el hecho de que el Sr. Javier no hubiese percibido las rentas por el importe a valor de mercado, sino en importe inferior, no significa que fuese un acto de liberalidad hacia la empresa. Destaca la extralimitación reglamentaria del ajuste secundario y el principio de la carga de la prueba, artículo 105.1 de la LGT , que corresponde acreditar la transferencia de rentas a la propia Agencia Tributaria, pues la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 declaró la nulidad de la presunción de liberalidad, que no ha quedado probada, pues el animus donandi no se presume. En ningún momento aparece la prueba determinante del ánimo de liberalidad. Además, carece de razón entender que la remuneración por la cesión de los derechos de imagen era inferior alo que cabría esperar, según el sueldo del Sr. Javier . Por otra parte, el ajuste secundario se b asa en la presunción que estableció el anterior Reglamento, sin que se hayan analizado la prueba en contra. Por último, se expresa la vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

En la contestación a la demanda se alega que a pesar de la anulación por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 , de la presunción de liberalidad ( artículo 21, bis b) del Reglamento del IS ), no impide que pueda utilizar por la Inspección la figura del ajuste secundario siempre que existan elementos de prueba que justifiquen dicho ajuste y se motive adecuadamente en la liquidación. Resulta ajustado a Derecho la imputación como mayor renta a la sociedad recurrente del 60% del importe de la retribución de los derechos de imagen entre la sociedad y el Sr. Javier , correspondiente a la parte de la diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación que el Sr. Javier ostenta en la sociedad. Ello es así, por cuanto en las aportaciones a la sociedad se infravalorados los servicios del socio, pues la sociedad hace suyos los importes que le generan los derechos de imagen del Sr. Javier al consentir recibir un flujo monetario inferior al que corresponde al valor de sus servicios. Reconoce que ello supondría una prueba imposible para la Agencia Tributaria, acreditar la existencia de una transferencia efectiva de rentas cuando las mismas se generan fraudulentamente en sede de la sociedad mediante minusvaloración del producto de los derechos de imagen. Si bien no resulta de aplicación la presunción de liberalidad, sí que es aplicable el principio de carga de la prueba, en aplicación de la teoría de proximidad al objeto de la prueba. En definitiva, la transferencia patrimonial se basó en una diferencia del valor de mercado que los derechos de imagen del socio suponían hacia la sociedad.

## Segundo.

Este Tribunal ha llevado a cabo una valoración conjunta de las alegaciones y razonamientos jurídicos que constan en la demanda, como en el escrito de contestación a la misma, en relación con la resolución administrativa impugnada, para llegar a la conclusión de que la acción jurisdiccional ejercitada debe prosperar por los siguientes motivos.

Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. Ello implica que el órgano jurisdiccional tiene una doble limitación al decidir recursos de la naturaleza del ahora examinado. De un lado, las pretensiones formuladas por el demandante, de otro, los motivos alegados. No le es posible al órgano jurisdiccional decidir sobre motivos no planteados, ni acerca de pretensiones no formuladas. Por eso, es muy importante expresar, ya desde el inicio, cuales son los motivos alegados contra la disposición impugnada, pues si bien las pretensiones formuladas son de gran generalidad como puede comprobarse por su lectura, no sucede lo mismo con los motivos alegados que tiene un contenido mucho más específico.

El ajuste secundario tiene su fundamento legal en el artículo 16.8 de la Ley 362006, 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.

En el artículo 21 bis del Reglamento del IS disponía que la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el socio o partícipe. Pero la sentencia del TS de 27 de mayo de 2014, anuló dicho párrafo, por establecer una presunción que no tenía su fundamento en la ley. Es decir, dicha presunción del precepto reglamentario fue anulada por la indicada sentencia del Tribunal Supremo, al tiempo que la carga de la prueba en la existencia de transferencia de rentas, corresponde a la Administración, o lo que es lo mismo, corresponde a quien afirme que la transferencia real de rentas se ha llevado a cabo en sentido distinto al fijado contablemente. Por lo tanto, la existencia de liberalidad corresponde probarla a quien la afirme, que es a la propia Administración Pública demandada, pues la retribución pactada entre el Sr. Javier y la sociedad mercantil ahora demandante no muestra elementos de liberalidad, a diferencia de lo que disponía la anterior regulación reglamentaria. Por lo tanto, debe tratarse de una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada. Pero la prueba de la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente corresponde a la Administración tributaria (sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014). lo que supuso un aumento de ingresos a efectos del IRPF para el Sr. Javier, aumento de gastos deducibles en el IS para la sociedad mercantil y unas liquidaciones que imputa a la empresa el 60%, la parte de la diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación que el Sr. Javier tiene en dicha sociedad mercantil.

Como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas, obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad.

El hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y la de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarrearía la carga tributaria correspondiente por renta del capital mobiliario, que viene a igualar la carga tributaria total a la soportada por las personas físicas que actúan por sí mismas. El beneficio que se remanse tributará al tipo del Impuesto sobre Sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad.

A la vista de todo ello hay que concluir que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro

Ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta el contribuyente para optar, do entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva.

Téngase en cuenta que el sistema de fuentes establecido en nuestro derecho consagra la prevalencia de la ley (supeditada a la Constitución), y, posteriormente, el reglamento. La norma que establece el deber de los administrados de fijar, en las operaciones vinculadas que lleven a cabo, el valor de mercado tiene el rango formal de ley desarrollada por un precepto reglamentario, lo que excluye desde el punto de vista formal crítica alguna a los textos que consagran el deber de "fijación del valor de mercado" por los administrados.

El apartado primero del artículo 16.8, como el propio recurrente reconoce, consagra el mismo principio al afirmar: artículo 16.8 del TRLIS y el 21 bis de su desarrollo reglamentario

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.

Por tanto, la previsión contenida en el párrafo segundo del apartado 8 del artículo 16, no ha de entenderse como un precepto autónomo sino como un precepto acorde con el citado 16.1. El artículo 16.8 primero no es una excepción a la regla que el artículo 16.1 contiene. Regla que, como hemos indicado, consiste en que la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la "renta derivada de la operación parar 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. Como hemos dicho anteriormente, 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.

Por tanto, en su caso, corresponderá la prueba acerca de la efectiva transferencia real de rentas, a quien afirme que éste se ha llevado a cabo en sentido distinto al fijado contablemente, siendo posible la prueba en contrario como claramente se infiere del apartado tercero. No obstante, la determinación del valor de mercado del bien objeto de la operación puede resultar complicado. Pero ni estas dificultades, ni el que la obligación de probar ese valor pese sobre la parte que afirme la realización de la transferencia de rentas, pueden esgrimirse como motivos de ilegalidad.

Es verdad que a tenor de la interpretación que antes hemos formulado, tanto de la Ley como del Reglamento, las previsiones que en ambos textos se establecen quedan supeditadas a que se grave la renta efectivamente derivada de la operación, lo cual priva de virtualidad, en gran medida, la previsión combatida. Pero lo cierto es que esta previsión carecía de cobertura en la Ley, de ahí que la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 , la anulase, pues en nuestro Derecho Tributario no son posibles los reglamentos independientes, y esta naturaleza tenían las previsiones reglamentarias indicadas, al superar claramente lo dispuesto en la Ley. Es decir, se anuló la presunción que determinaba que la parte de la diferencia que no se



correspondiese con el porcentaje de participación en la entidad, tendría la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Se suprimió la presunción iure et de iure, que afectaba al contribuyente.

Por lo tanto, hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014, se consideraba que la parte de la diferencia que no se correspondía con el porcentaje de participación en la entidad, tendría la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe, y, como tal, no deducible fiscalmente conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS. Sin embargo, conviene destacar que aquella Sentencia del Tribunal Supremo anuló el último inciso del artículo 21.2 del RD 17777/2004, del Reglamento del IS y el artículo 21 bis 2. a) y b) del mismo texto legal, que resulta aplicable en el presente caso, por lo que la consideración de que ese pretendido exceso en la transferencia de rentas es sinónimo de liberalidad del Sr. Javier, en el presente caso, carece por completo de fundamento legal, máxime, al carecer por completo de la prueba correspondiente.

En consecuencia, es procedente la estimación de la pretensión de la demanda, la anulación de la resolución administrativa objeto de impugnación, sin imposición de costas a los efectos prevenidos en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativo, al no concurrir los requisitos legalmente establecidos para ello.

## FALLAMOS

1º. Estimar el recurso, anular la resolución administrativa impugnada.

2º. No imponer costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, con la indicación de que contra la misma cabe la interposición de recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que deberá prepararse ante este órgano judicial en el plazo de treinta días a contar desde el día siguiente al de la notificación de esta resolución, conforme a lo previsto por los artículos 86, ss. y concordantes de la Ley Jurisdiccional, y siguiendo a tal efecto las indicaciones dadas por Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado mediante Acuerdo de 19 de mayo de 2016 del Consejo General del Poder Judicial en el BOE núm. 162, de 06-07-2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y, luego que gane firmeza la misma, líbrese una certificación y remítase, junto al expediente administrativo de autos, al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará un testimonio literal a los autosprincipales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

**PUBLICACIÓN**. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.