

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081287

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 4 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1092/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos. Sociedad dedicada a la dirección y realización de programas de radio y prensa deportiva. La entidad, según reconoce la Administración, realiza una actividad económica y cuenta con medios personales y materiales. No obstante, considera que una parte de la actividad tiene carácter personalísimo y es realizada por el socio y otra no y es realizada por la sociedad. No es posible operar como lo hace la Administración. La presunción de valor de mercado de las actividades profesionales establecida por el art. 16 TR Ley IS y 45 TR Ley IRPF no es iuris et de iure. Junto a la dicción literal hay que acudir a los restantes criterios interpretativos. Si se entiende como presunción que no admite prueba en contrario se estaría consagrando un instrumento de elusión impositiva. Ahora bien, el Tribunal no acepta la forma en que la Administración ha valorado el trabajo realizado por el socio. No se puede aceptar esa dicotomía de servicios del socio y de la actividad de la sociedad. La Administración no ha aplicado el método establecido en la norma al imputar todos los ingresos de los servicios prestados a la cadena de radio al socio. La reforma de la Ley 36/2006 a partir de 2007 autoriza a comprobar las operaciones vinculadas entre un socio y la sociedad. En estos ejercicios tampoco se ha aplicado el método legalmente establecido. Se requiere analizar operaciones semejantes realizadas por persona o entidades independientes.

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001092 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06330/2017

Demandante: POWER MEDIA, S.L

Procurador: . D^a MARÍA DEL CARMEN MORENO RAMOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a cuatro de enero de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido POWER MEDIA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María del Carmen Moreno Ramos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de julio de 2017, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2006, 2007 y 2008, siendo la cuantía del presente recurso indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por POWER MEDIA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María del Carmen Moreno Ramos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de julio de 2017, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que declare la nulidad, por no ser conformes a Derecho, de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, dictada el día 11 de julio de 2017, en el recurso de alzada RG 00/3123/2014, interpuesto a su vez contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en las reclamaciones acumuladas números 28/12818/12, 28/14267/13 y 28/12817/12, y declare así mismo la nulidad de los acuerdo de liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades 2006, por importe a devolver de 462.614,15 Euros), y 2007-2008, por importe a devolver de 684.989,13 Euros e importe a ingresar de 123.128,77 Euros, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diecisiete de diciembre de dos mil veinte, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de julio de 2017, que estima parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy actora, en relación al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006, 2007 y 2008.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 04-040011 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid inició actuaciones de comprobación fiscal de alcance general acerca de POWER MEDIA S.L., por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 e IVA de los ejercicios IT/2007 a 4T/2008 que, por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, concluyeron con la notificación de tres Acuerdos de liquidación dictados el 14-03-2012, uno, relativo al ejercicio 2006, n o

A23- NUM000, por importe de -462614,15 €, (cuota -392.915,78 € e intereses de 69.698,37 €) confirmatorio de la propuesta contenida en el acta de disconformidad A02- NUM000, en la que se recoge una corrección valorativa practicada en una operación vinculada de la sociedad con su socio y se regularizan determinados gastos, y los otros dos, relativos, ambos, a los ejercicios 2007 y 2008, también confirmatorios de las propuestas contenidas en las actas de referencia: El n o A23 NUM001, derivado del acta de disconformidad A02- NUM001, limitada a una propuesta de liquidación originada por la corrección valorativa relativa a la misma operación vinculada de 2006, resultando deuda a devolver de -684.989,13 € (cuota de -663.071 € e intereses de -21.917,54 €) y el n o A23 NUM002, derivado del acta A02- NUM002, en la que además de reflejar la corrección valorativa a que ya hemos hecho referencia, liquidada en el Acuerdo anterior, se regularizaron gastos no deducibles fiscalmente. La deuda resultante es de 123.128,77 € (cuota de 105.102,61 e interés de demora de 18.026,16 €).

2.- Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras la sociedad había presentado autoliquidaciones por los períodos comprobados declarando unas bases imponibles de 1.425.294,28 € (ejercicio 2006), 1.610.633,37 € (ejercicio 2007) y 1.007.602,86 € (en 2008), de las que resultaron cuotas a ingresar de 265.407,09 €, 59.191 ,45 € y 78.716,79 €, respectivamente.

3.- La actividad desarrollada por la obligada tributaria en los períodos comprobados estaba clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 9.641, "Servicios de Radiodifusión".

4.- En los años objeto de comprobación, POWER MEDIA S.L., percibió ingresos por importe de 2.734.279,16 € en 2006, 2.988.586,40 € en 2007 y 2.694.299,92 € en 2008, de los cuales, 2.258.664,31 €, 2.222.126,73 €, y 2.338.817,55 €, respectivamente en esos años, fueron por prestaciones de servicios a determinados clientes como, RADIO POPULAR S.A. COPE, RECOLETOS GRUPO COMUNICACIÓN S.A, UNIDAD EDITORIAL DE INFORMACION DEPORTIVA SL., consistentes en la dirección, realización y presentación de programas de radio y colaboraciones en prensa deportiva, para ser realizados por su socio y administrador y, además, empleado por cuenta ajena, D. Ruperto, así como servicios de asesoramiento también a realizar por él mismo, servicios que la Administración considera de carácter personalísimo.

Como contraprestación por su participación el Sr. Ruperto recibe de la sociedad unas remuneraciones como trabajador dependiente por importes (262.608,60 € en 2006, 260.832,60 € en 2007 y 284.518,26 € en 2008) notablemente inferiores a los percibidos por ésta de los clientes y, por ello, y por el carácter personalísimo de los servicios contratados, la Inspección considera que el precio de la operación pactado entre las partes, D. Ruperto y POWER MEDIA S.L., no se ajusta al valor normal de mercado.

Y puesto que el Sr. Ruperto es administrador único de esa sociedad y participa en el 84% de su capital (el 16% restante pertenece a su cónyuge y dos hijos de ambos), la Inspección entiende que concurren los requisitos y condiciones establecidos en la normativa aplicable para llevar a cabo una valoración de mercado de la operación vinculada entre la sociedad y su socio y administrador, y procede a determinar estos valores por la diferencia entre los ingresos percibidos de terceros por la actividad profesional personalísima del Sr. Ruperto y los gastos relacionados con los mismos (excluido el propio sueldo del socio vinculado). Y los valores así obtenidos se consideran gasto deducible a efecto de la determinación de las bases imponibles de la sociedad, las cuales, por otra parte, se incrementan por el importe de los gastos que la Inspección entiende no deducibles, dando lugar a las bases imponibles comprobadas.

5.- Paralelamente a estas actuaciones de comprobación fiscal por Impuesto sobre Sociedades se llevaron a cabo actuaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 de D, Ruperto quien, en los plazos establecidos al efecto, había presentado autoliquidaciones por este impuesto con cuotas a devolver de 96,74 € y 504,38 € y a ingresar de 61 ,67 €, respectivamente.

Como consecuencia de la valoración de los servicios antedichos, prestados por el Sr. Ruperto a la sociedad, de la que resultan valores superiores a los declarados por las rentas del trabajo, en la misma fecha en que se extienden las actas por Impuesto sobre Sociedades a POWER MEDIA se incoan actas de disconformidad a la persona física, D. Ruperto, por IRPF, en las que se realizan los ajustes bilaterales correspondientes y se formulan propuestas de regularización.

6.- Estas propuestas fueron confirmadas por la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección mediante Acuerdos de liquidación de los que resultaron deudas a ingresar de 764.188,22 € en 2006 (cuota de 603.526,74 € más intereses de 160.661,48 €) y 1.156.216,66 € en 2007/2008 (cuota de 988.359,04 € e intereses de 167.858,62 €).

El TEAC estima la pretensión de la reclamante en lo que se refiere al cálculo de los intereses devengados.

Cuestiones planteadas en la demanda.

Primero.

Existencia de cuantiosos medios humanos y materiales en la sociedad. Examen de estos medios en el ejercicio 2006.

Segundo.

En cuanto al ejercicio 2006, vulneración de la presunción iuris et de iure de los artículos 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (TRLIRPF) y 16.7 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (TRLIS).

Tercero.

Existencia de cuantiosos medios humanos y materiales en la sociedad. Examen de estos medios en los ejercicios 2007-2008.

Cuarto.

Las operaciones vinculadas están correctamente declaradas por los sujetos pasivos en los ejercicios 2007 y 2008.

Segundo. *Existencia de cuantiosos medios humanos y materiales en la sociedad. Examen de estos medios en el ejercicio 2006.*

La recurrente ha presentado los siguientes medios de prueba documentales:

Documento 1, enumeración del contenido del disco duro, cuyo visionado se propone como prueba.

Documento 2, referencia a la cadena Rock FM (antes Rock & Gol) de Wikipedia.

Documento 3 copia de la página web de Rock FM.

Documento 4, diversa documentación que explica el contenido del programa Despertarrock y Robotijo.

Documento 5, cuadro de ingresos procedentes de COPE desglosados.

Documento 6, facturas a COPE en 2006.

Documento 7, facturas a COPE en 2007.

Documento 8, facturas a COPE en 2008.

Documento 9 copia de la página de Wikipedia dedicada a El Tirachinas.

Documento 10, vida laboral de POWER MEDIA.

Documento 11, curriculum de Pedro Enrique.

Documento 12, título universitario de Luis Alberto.

Documento 13, listado de libros publicados por Joaquina.

Documento 14, nombramiento en el BORME de Fernando Echeverría como Administrador de ORCO SYSTEMS, S.L.

Documento 15, modelo 190 de DARSHA MUSIC de 2006.

Documento 16, nóminas y parte de alta en Seguridad Social de Cesar.

Documento 17, documentación relativa a Paula.

Documento 18 certificado de COPE sobre Paula.

Documento 19, copia de la factura de venta de la web El Tirachinas.

Documento 20 fotografías del estudio de grabación de Fausto, 18, de Madrid.

Documento 21, contestación al requerimiento a MEDIASET.

Documento 22, curriculum de Vicenta.

Documento 23, Modelo 190 de DARSHA MUSIC de 2007.

Documento 24, Modelo 190 de DARSHA MUSIC de 2008.

Documento 25, publicación en el BORME de la absorción de DARSHA MUSIC por POWER MEDIA.

Además, se ha admitido la declaración como testigos de:

D. Imanol, periodista deportivo, colaborador de El Tirachinas.

D. Jenaro, periodista deportivo, colaborador de El Tirachinas.

D. Joaquín, periodista deportivo, colaborador de El Tirachinas.

D. Justiniano, periodista musical, enlace de COPE para los programas musicales de la cadena Rock & Gol.

D^a Beatriz, productora ejecutiva de COPE en el programa El Tirachinas.

D^a Pedro Enrique, directora financiera en 2006-2008 de POWER MEDIA, y
D^a Paula, periodista, realizadora de los programas musicales de POWER MEDIA para COPE.

Por último, ha presentado informe de Gesvalt, Sociedad de Tasación, sobre precios de transferencia en relación a La Rehos S.L.

Legislación aplicable

El artículo 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el R.D. Legislativo 4/2004, en su redacción original, aplicable para el ejercicio 2006, establecía:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación (...).

7. 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".

Tras la modificación del citado precepto, operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de ese año y por tanto aplicable a los ejercicios 2007 y 2008, se dispone:

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

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

El art. 45 "operaciones vinculadas" del T.R. de la Ley del I.R.P.F. (R.D. Leg. 3/2004) disponía:

"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 100 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."

Análisis de las alegaciones

En el análisis de las alegaciones de las partes en este proceso, debemos partir de las afirmaciones contenidas en la Resolución impugnada, en orden a que la Inspección no ha negado que POWER MEDIA

desarrollara una actividad económica, ni tampoco que no contara con medios para ello. De hecho, distingue ingresos percibidos por servicios prestados de carácter personalísimo en los que se requiere la intervención personal del Sr. Luis Alberto, así como sus cualidades personales, (concretamente con "RADIO POPULAR S.A. COPE" y con "RECOLETOS GRUPO COMUNICACIÓN, S.A.") de otros ingresos percibidos por servicios que no lo son, como los prestados a "EL CORTE INGLÉS, S.A." o a "RUMA PROJECTIONS, S.L."

Por lo tanto, la cuestión relativa a si la sociedad contaba con medios materiales y personales para realizar sus actividades, y si tales actividades tenían contenido económico al margen de la actividad profesional del administrador único, queda fuera de toda controversia, pues la Administración ha aceptado que existe en la sociedad, una actividad con contenido económico al margen de la actividad personalísima de su administrador único.

Por otra parte, ha quedado acreditado en autos, que la sociedad cuenta con medios materiales y personales para realizar la actividad económica a la que se dedica. Pero, además, también ha quedado acreditado (por la prueba testifical practicada) que en el programa musical que se emite para COPE denominado Despertarrock y después Robotijo, no había ninguna intervención personalísima, ni de ninguna otra clase, de Ruperto, pues el programa se presentaba por un robot, aunque dicho robot necesitaba de la permanente asistencia de uno o dos profesionales para la realización del programa.

Desde esta perspectiva, debemos analizar la aplicación los artículos 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 y 16 del R.D. Legislativo 4/2004.

El primero de los preceptos señalados, remite al artículo 16 mencionado, para la valoración de la prestación de una actividad económica o de un trabajo personal a la sociedad por parte de una persona física. Por lo tanto, la remisión se realiza al precepto que regula la valoración de operaciones vinculadas.

A continuación, ambos preceptos establecen una presunción contenida en el apartado 7 del artículo 16 del R.D. Legislativo 4/2004 y artículo 45.2 último párrafo del Real Decreto Legislativo 3/2004, según la cual:

"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."

Una primera conclusión que debemos extraer de los preceptos indicados, es que no es posible operar como lo hace la Administración, esto es, separando, por una parte, la actividad de la sociedad, y por otra, la actividad que en favor de la sociedad realiza el socio que en este caso es también administrador único. Por lo tanto, no es posible valorar separadamente la actividad que realiza la sociedad y la actividad que realiza el socio en favor de dicha sociedad, pues la valoración de esta última actividad, debe realizarse conforme a las reglas de las operaciones vinculadas.

Establecido lo anterior, debemos entrar a analizar la segunda cuestión planteada en la demanda, y que consiste en el análisis de la valoración que la actividad que el socio administrador único realizaba en favor de la sociedad.

Tercero.

En cuanto al ejercicio 2006, vulneración de la presunción iuris et de iure de los artículos 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (TRLIRPF) y 16.7 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (TRLIS).

El argumento nuclear de la recurrente en cuanto a la vulneración de la presunción contenida en los preceptos indicados, se centra en entender que dicha presunción lo es iuris et de iure, y, por lo tanto, no admite prueba en contrario.

Sostiene su afirmación en la dicción de ambos preceptos, que comienzan con la expresión "en todo caso" y no hacen referencia a prueba en contrario.

Es cierta la dicción literal de los preceptos en los términos afirmados por la actora, pero esa dicción no es por sí misma suficiente para que entendamos que nos encontramos ante una presunción que no admite prueba en contrario. Y ello, por dos razones, la primera, porque además del criterio gramatical debemos acudir a los restantes criterios interpretativos (sistemático, teológico...), la segunda, porque no puede admitirse una interpretación que contravenga los principios de efectiva tributación conforme a la capacidad económica y prohibición de la elusión fiscal.

En relación a la interpretación de los preceptos, no debemos olvidar que ambos remiten a la regulación para la valoración de operaciones vinculadas, respecto de la actividad económica o trabajo personal que el socio preste a la sociedad. Y no existe ninguna razón jurídica para entender que, en el caso de sociedades profesionales, cuando existen operaciones vinculadas, tales operaciones quedan excluidas de la normal valoración prevista para las sociedades.

En segundo lugar, porque si admitimos que ésta es una presunción que no admite prueba en contrario, estaríamos consagrando un instrumento de elusión impositiva, en la medida en que no podría comprobarse sí, efectivamente, se fija el valor real del trabajo personal realizado por el socio, o por el contrario este valor resulta disminuido, con efectos tributarios y a fin de eludir el IRPF, más gravoso, en favor del IS.

En tal sentido, debemos recordar las reflexiones del TJUE en la sentencia de 22 de diciembre de 2010, C103/09, Weald Leasing Ltd:

"26. Procede recordar que la aplicación del Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión y que este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica también en el ámbito del IVA (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartados 69 y 70, así como Amplificativa y Amplifin, apartado 27).

27. Por otra parte, la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 73, y Part Service, apartado 47).

28. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige que concurren dos requisitos.

29. Por una parte, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 74, y Part Service, apartado 42).

30. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 75, y Part Service, apartado 42)."

Ciertamente la sentencia que acabamos de citar se dicta sobre un impuesto, el IVA, ajeno al que tratamos en esta sentencia y que, además, constituye un impuesto europeo, pero la doctrina general que contiene, es aplicable a toda actuación tributaria de los Estados, siendo una doctrina consagrada también por nuestro Tribunal Supremo, que ha tratado la cuestión de la utilización de entidades interpuestas, que se utilizan con el fin de eludir la carga tributaria que corresponde a la actividad efectivamente realizada, concluyendo que si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida (entre otras, Sentencia de 20 de febrero de 2012 (rec. 6086/2008).

De admitir la interpretación actora, en orden a que nos encontramos ante una presunción que no admite prueba en contrario, haríamos inviable exigir el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, cuando la operación vinculada se realice en relación a una sociedad profesional.

Ahora bien, dicho lo anterior, no podemos aceptar la forma en que la Administración ha valorado el trabajo realizado por el socio administrador único de la sociedad, sr. Ruperto.

Efectivamente, como se recoge en la resolución impugnada, la Administración tributaria, llega a la siguiente conclusión: "En definitiva, respecto de los contratos en los que se requiere la intervención personal del Sr. Ruperto, que son el objeto de la controversia, tenemos que reconocer que, si exceptuamos al propio Sr. Ruperto, la entidad no ha justificado que contara con medios personales ni suficientes ni adecuados para prestar los servicios contratados."

No podemos aceptar, como ya decíamos anteriormente, la dicotomía que se realiza en relación a la actividad de la sociedad y a los servicios que el socio administrador único presta la sociedad.

En primer lugar, sí, como admite la Administración y ha quedado acreditado en autos, la sociedad cuenta con medios materiales y personales para realizar una actividad económica, cuenta con ellos a todos los efectos, ya sea en actividades realizadas sin el Sr. Ruperto o en actividades en las que él intervenga. Cuestión distinta es, que

es lo que parece querer decir la Administración, que, en estas actividades personales del Sr. Ruperto, no se presta el servicio a la sociedad, que, a su vez, lo presta a tercero, sino directamente a terceros.

La cuestión se plantea en relación a los servicios prestados por la recurrente a COPE que la Inspección considera personalísimos y que, por ello, entiende que la retribución percibida los es por el socio y no por la sociedad.

Pues bien, la actora afirma que:

- En los contratos y en las facturas se discrimina el precio por dirección y presentación, que es la parte fija, y los incentivos por audiencia. Estos incentivos por audiencia corresponden a la sociedad, es la sociedad la que hace posible con sus medios y asumiendo su riesgo empresarial, que los incentivos se consigan. Los incentivos no responden a ninguna prestación personalísima.

- Así mismo COPE paga a POWER MEDIA una parte por ingresos publicitarios que no es una prestación personalísima de D^o Ruperto.

- En cuanto al reembolso del gasto en colaboradores del orden de 33.000 euros al año, y de otros gastos, tampoco es una prestación personalísima.

- En el programa musical para la cadena Rock and Gol, no intervenía Ruperto, el programa era presentado por un robot.

Estas afirmaciones quedan probadas por los documentos que bajo el número 6 se aportan unidos a la demanda, en los que aparecen facturas que reflejan servicios que van más allá de la presentación de la presentación de programas del Sr. Ruperto.

Sin ninguna duda la Administración puede valorar las operaciones vinculadas entre el Sr. Ruperto y la sociedad actora, pero la exclusión que realiza de la entidad societaria en relación a los servicios prestados a la COPE, no encuentra fundamento ni fáctico (en la documental 6 se aportan facturas que comprenden servicios diferentes a los prestados por el Sr. Ruperto y colaboración de la entidad con la emisora), ni jurídico, pues no existe norma alguna que autorice a realizar la dicotomía entre el trabajo del socio de la sociedad profesional y ésta, cuando la actividad se realiza en el ámbito de la actividad profesional de la entidad.

Pues bien, es cierto que el artículo 16 del RDL 4/2004, en su redacción originaria, disponía:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación."

Por lo tanto, la administración puede valorar los servicios prestados por el Sr. Ruperto a la sociedad profesional, por su valor normal de mercado. Pero este valor normal de mercado debe fijarse, tal como el propio precepto prevé, en su apartado 3:

"3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) 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.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

1.º Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de aquéllos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

2.º Precio de reventa de bienes y servicios establecido por su comprador, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas."

Es evidente que la Administración no ha aplicado el método legalmente establecido, pues, como hemos visto, ha imputado todos los ingresos derivados de los servicios prestados a la cadena COPE, como si se debieran al trabajo personal del sr. Ruperto. Y como hemos visto, no es ya que la administración no haya probado que ello fue así, sino que obran documentos en autos que prueban precisamente lo contrario, y es que la entidad recurrente participó en servicios que se prestaron a dicha cadena.

No podemos admitir los razonamientos del TEAC en cuanto a que, siendo un pacto entre la cadena cope y la entidad recurrente, partes independientes, queda fijado el importe de la retribución al Sr. Ruperto, en la cuantía pactada, porque precisamente el error de la Administración, se encuentra en que atribuye todos los ingresos de la entidad recurrente respecto de la cadena COPE, como retribución del trabajo del Sr. Ruperto.

Por lo tanto, la forma de valoración de la operación vinculada, en cuanto a los servicios que el socio y administrador único prestó a la sociedad en el ámbito de la relación con la cadena COPE, realizada por la Administración, no ha seguido los criterios legales, y por lo tanto dicha valoración ha de ser anulada.

Cuarto. *Existencia de cuantiosos medios humanos y materiales en la sociedad. Examen de estos medios en los ejercicios 2007-2008.*

Las operaciones vinculadas están correctamente declaradas por los sujetos pasivos en los ejercicios 2007 y 2008.

La cuestión relativa a los medios humanos y materiales con los que cuenta la entidad recurrente, se plantea en análogo los términos, respecto de los ejercicios citados, a como se plantearon anteriormente en relación al ejercicio 2006. Damos por tanto por probado, la existencia de tales medios humanos y materiales en los ejercicios 2007 y 2008, que además es admitida por la Administración.

También respecto de estos ejercicios, la Administración realiza la dicotomía que anteriormente hemos analizado, en cuanto que existen servicios personalísimos del socio, que la administración separa absolutamente de la prestación de actividad de la sociedad profesional, sin que haya fundamento fáctico y jurídico, tampoco ahora, para realizar esta separación.

Respecto de estos ejercicios, como hemos señalado anteriormente, la Administración puede comprobar el valor real de la retribución percibida por el socio, por los servicios prestados a la sociedad en sus relaciones con terceros.

Como decíamos anteriormente, la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de ese año y por tanto aplicable a los ejercicios 2007 y 2008, autoriza a esta comprobación, en relación a las operaciones vinculadas entre un socio y la sociedad:

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

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

Pero tampoco en este caso, se han aplicado los criterios legales en la determinación de la valoración del trabajo realizado por el socio para la sociedad, en la relación de ésta con un tercero.

Respecto de los ejercicios que nos ocupan, los documentos aportados con la demanda bajo la numeración 7 y 8, ponen de manifiesto que los servicios retribuidos durante estos ejercicios por la cadena COPE, comprenden, no sólo prestaciones de trabajo personal del socio, sino también servicios retribuidos a la sociedad.

En los ejercicios 2006 a 2008 POWER MEDIA tiene empleados a 12 trabajadores por cuenta ajena (documento 10 unido a la demanda), además de contratar a diversos profesionales para realizar trabajos en proyectos concretos, lo cual resulta también acreditado en autos. Por lo tanto, es incuestionable, aunque resulte innecesario señalarlo, pues como hemos expuesto anteriormente, la administración lo admite, que la entidad contaba con medios personales para realizar su actividad económica.

Por otra parte, en la demanda se relacionan las personas físicas y entidades jurídicas, que colaboran con la sociedad recurrente en la elaboración de los distintos programas, aportando prueba documental unida a la demanda que lo acredita.

En los ejercicios que nos ocupan, la Inspección señala que procede a aplicar el procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas a que se refiere el artículo 16.9 del TRLIS, desarrollado en los artículos 16 a 21 del

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y aplicando el método del precio libre comparable del artículo 16.4.1.a) del TRLIS.

Este precepto dispone:

"a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación."

Pero, también en estos ejercicios, la Administración parte de que todos los servicios prestados a la cadena COPE, lo son de carácter personalísimo del Sr. Ruperto, y por lo tanto fija la retribución percibida de la cadena, como el valor de la prestación del socio la sociedad. Ya hemos visto que esta forma de operar no encuentra justificación ni fáctica ni jurídica.

Llegados a este punto, en la demanda se contienen una serie de reflexiones que nos parece relevante resaltar:

- En los servicios a COPE los servicios que son personalísimos consisten únicamente en la presentación de El Tirachinas.
- El servicio de presentación, junto con la realización y dirección, de El Tirachinas, está perfectamente diferenciado en el contrato de COPE y se corresponde con la parte fija del precio.
- De esa parte fija de El Tirachinas, un 55% se retribuye por POWER MEDIA a Ruperto, consideramos que esa valoración es totalmente correcta por la presentación de El Tirachinas.
- COPE contrata la realización de El Tirachinas y del programa musical en la cadena Rock & Gol, que lleva a cabo POWER MEDIA.
- Las funciones esenciales las asume la sociedad, la única función del socio no asumida por la sociedad es la presentación.
- El riesgo es asumido por la sociedad, que pone los medios humanos y materiales.
- Los incentivos por audiencia no son personalísimos.
- Tampoco son personalísimos los pagos por colaboradores, gastos y participación en publicidad.
- El programa musical no se presenta por Ruperto, se presenta por una máquina.
- Es incongruente reconocer los gastos de la sociedad y afirmar que ésta no aporta valor alguno.
- Es incongruente admitir que unos servicios se realizan por POWER MEDIA con sus propios medios y negar ese mismo hecho para servicios similares.

Estas afirmaciones, como hemos venido señalando encuentran apoyo en la prueba practicada.

Sin duda la Administración, como reiteradamente hemos señalado, puede comprobar si la retribución abonada por la sociedad al socio por el trabajo prestado, se corresponde con un valor normal de mercado, pero este método requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas o entidades independientes. Sin embargo, este método no cobertura a la consideración de la prestación de servicios del socio, como si directamente se hubieran prestado a un tercero y no a la sociedad profesional, que es lo que ha realizado la administración.

Esta doctrina ya sido plasmada en la sentencia de esta Sección de fecha 9 de febrero de 2017, recurso 1/2015, y en la sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala, de fecha 7 de diciembre de 2016, recurso 5/2015.

De todo lo dicho, debemos concluir que la Administración al valorar la prestación realizada por el socio a la sociedad, no ha aplicado las normas legales que regulan dicha valoración, y por lo tanto las liquidaciones giradas sobre un cálculo que no siga los parámetros legales, deben ser anuladas por contrarias a Derecho.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso.

Quinto.

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por POWER MEDIA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María del Carmen Moreno Ramos, frente a la Administración del Estado,

dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de julio de 2017, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, y con ella las liquidaciones de las que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.