

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091748

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 958/2023, de 25 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 766/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos. Método precio libre comparable. *Presentador de programas de televisión.* Afirma la Sala que, como se desprende de los contratos aportados, los servicios del socio persona física fueron esenciales en los contratos de prestación de servicios, sin que la demandante tuviera medios materiales o humanos para la prestación de dichos servicios personalísimos de presentador de programas de televisión. Debiendo destacarse que los empleados de la recurrente tienen funciones de limpieza y de chóferes y en cuanto a los colaboradores externos como periodistas, suponen una mínima parte de los rendimientos, como se razona por la Administración, por lo que no puede considerarse acreditado que la recurrente tuviera medios materiales o humanos para la prestación de los indicados servicios de presentador de programas de televisión y accesorios al mismo, que es por lo que recibe los ingresos de las entidades pagadoras. En cuanto a la pretendida contradicción a la que se alude en la demanda, debe puntualizarse que no existe ninguna contradicción entre la admisión de determinados gastos como deducibles y la no consideración de que la recurrente tenga medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados por las entidades pagadoras, ya que en las liquidaciones únicamente se cuestiona que la demandante tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios a esas entidades, al tratarse de servicios personalísimos que únicamente han sido contratados en atención al socio mayoritario y administrador único como presentador de programas de televisión, pero no se cuestiona que pueda efectuar otras actuaciones dentro de su objeto social. Por tanto, es correcta la imputación de los rendimientos obtenidos al socio y administrador único por la prestación de unos servicios que él ha prestado y que solo él ha podido prestar, habiendo cobrado por esos mismos servicios de su sociedad unas sumas muy inferiores a las facturadas y al valor de mercado entre independientes. Además, la Sala precisa que en el presente caso no hay economía de opción, ya que mediante la sociedad interpuesta y a través del incumplimiento de las normas sobre valoración a precio de mercado entre independientes de las operaciones vinculadas, se ha puesto de manifiesto la ventaja fiscal perseguida como única finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública, ya que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, que es la verdadera prestadora de los servicios de presentador de programas de televisión, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad económica profesional y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad social e incluso de carácter privado, por lo que no se ha producido, en ningún caso, un supuesto de economía de opción. La Inspección, después de analizar las características del servicio prestado, que atiende las cualidades personales y profesionales del socio y es la razón de que el servicio se hubiera contratado, la asunción por el socio del servicio y de los riesgos principales y las características del mercado, aplica el método del precio libre comparable, tomando como valor de mercado entre partes independientes y en libre competencia los importes facturados a terceros por la sociedad por los servicios personalísimos que presta el socio corregidos con la deducción de los gastos que eran necesarios para su obtención, debidamente acreditados, sin que en este caso pudiera aplicarse la presunción de haber sido valorada la operación a precio de mercado al no cumplirse los requisitos que establece el puerto seguro, pues la sociedad carecía de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios más allá del socio. **Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios.** Afirma la Sala que los gastos de vestuario ocasionados por la participación en los programas de televisión del presentador Jordi González que constituye el objeto de los contratos entre la entidad y sus clientes, son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO) y fuera del plató D. Jordi González no necesita mantener ninguna imagen puesto que los telespectadores no le ven, siendo ellos quienes, a través del visionado de los programas en los que D. Jordi González participa, generan los ingresos publicitarios que justifican las retribuciones satisfechas por los clientes de la entidad a esta y, a su vez, por la entidad a D. Jordi González. Efectivamente, en los contratos suscritos por la entidad y sus clientes no aparece ninguna cláusula ni mención que obligue a D. Jordi González a vestir de una manera determinada o a lucir determinado tipo de relojes que le puedan suponer un gasto correlacionado con los ingresos. Por ello, no puede considerarse que los gastos de vestuario a los que se alude en la demanda se encuentren vinculados a la actividad de la recurrente, ya que, tratándose de bienes susceptibles de utilización para usos particulares, como se ha dicho, por un lado, del vestuario que muestra en los programas de televisión, se

hace cargo MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN,S.A., por lo que no supone un gasto para la demandante y, por otro lado, el vestuario que lleve D. Jordi González fuera de los programas de televisión no puede considerarse vinculados a la actividad de la demandante, pues nada le obliga a mantener una determinada imagen fuera de los mencionados programas de televisión, por lo que no queda probada su vinculación con la actividad empresarial de la demandante.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15, 16, 105, 106 y 108.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.
Código Civil, art. 1.227

PONENTE:

Don Jose Alberto Gallego Laguna.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Don ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0012933

Procedimiento Ordinario 766/2021

Demandante: WOOLOOMOOLOO, S.L.

PROCURADOR D. LUIS DE VILLANUEVA FERRER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 958/2023

RECURSO NÚM.: 766/2021

PROCURADOR D. LUIS DE VILLANUEVA FERRER

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veinticinco de octubre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 766-2021, interpuesto por la entidad WOOLOOMOLOO, S.L, representado por el Procurador D. LUIS DE VILLANUEVA FERRER, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de enero de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2011 a 2013, contra el acuerdo de liquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

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, el 23 de octubre de 2023, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de enero de 2021, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- En fecha 17/07/2017 se presentó escrito de interposición de reclamación económico administrativa frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta nº A02- NUM006 dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2011 a 2013, lo que determinó la apertura por este Tribunal de las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 por el ejercicio 2011, nº NUM002 por el ejercicio 2012 y nº NUM003 por el ejercicio 2013. Acuerdo de liquidación del que derivó una deuda total de 19.549,35 euros, siendo la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia de 14.711,16 euros correspondiente al periodo 2012.

- En fecha 17/07/2017 se presentó escrito de interposición de reclamación económico administrativa frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta nº A02- NUM007 dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2011 a 2013, lo que determinó la apertura por este Tribunal de las reclamaciones económico administrativas nº NUM001 por el ejercicio 2011, nº NUM004 por el ejercicio 2012 y nº NUM005 por el ejercicio 2013. Acuerdo de liquidación del que derivó una deuda total de 48.982,06 euros, siendo la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia de 34.240,01 euros correspondiente al periodo 2011.

Segundo.

La entidad recurrente solicita en la demanda que se anule la resolución dictada por el TEAR de Madrid, en lo que se refiere a la reclamación económico-administrativa confirmatoria de los Acuerdos de liquidación impugnados.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, el incumplimiento de los criterios de riesgo fiscal, oportunidad y aleatoriedad. Infracción del artículo 170.2 del RD 1065/2007. Vulneración del principio de buena administración regulado en el artículo 41 de la CDFUE e inferido de los artículos 9.3 y 103 de la CE., porque los planes de inspección deben basarse en criterios de riesgo fiscal, oportunidad y aleatoriedad, y ello, no deja de ser una manifestación del principio constitucional, recogido en el artículo 9.3, de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Dicha prohibición va íntimamente ligada al principio de seguridad jurídica. El obligado tributario ha estado inspeccionado fiscalmente de forma sistémica y recurrente, y que la Inspección de los Tributos, lejos de respetar lo dispuesto el artículo 170. 2, ha seleccionado al obligado tributario de forma individualizada sin tener en consideración los criterios de aleatoriedad, oportunidad y riesgo fiscal. De 20 ejercicios, se han inspeccionado 16. Si bien es cierto que la Orden de Carga en Plan del presente supuesto puede cumplir los requisitos formales exigidos por la normativa, no lo es menos que lo que aquí se discute no es el cumplimiento de los requisitos formales, sino el incumplimiento de los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad, de seguridad jurídica y de igualdad. La Administración ha dictado una Orden de carga en plan incumpliendo los criterios de riesgo fiscal, oportunidad y aleatoriedad, derivándose una actuación administrativa arbitraria y en la que se ha incurrido en una quiebra de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Entiende que los Acuerdos de liquidación impugnados incurren en una doble vulneración. En primer lugar, se incumplen los criterios de riesgo fiscal, oportunidad y aleatoriedad, derivándose una actuación administrativa arbitraria y en la que se ha incurrido en una infracción del artículo 170.2 del RD 1065/2007 y en una quiebra de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. En segundo lugar, y muy vinculado con la anterior infracción, los Acuerdos vulneran el principio de buena administración, consagrado en el artículo 41 de la CDFUE e inferido de los artículos 9.3 y 103 de nuestra Carta Magna. Habiendo incurrido en las infracciones expuestas, la resolución del TEAR de Madrid y los Acuerdo de liquidación y de resolución del procedimiento sancionador impugnado deben anularse en virtud de lo dispuesto en el artículo 48.1 de la LPACAP.

Entiende que es improcedente regularización por aplicación incorrecta del método de operaciones vinculadas contraria al artículo 16 del TRLIS, puesto que el órgano inspector pretende la valoración de una operación vinculada entre socio-sociedad, pero, al mismo tiempo, la fundamenta en el hecho de que la sociedad es una mera "pantalla" o sociedad interpuesta, utilizada por el Sr. Florian para prestar sus servicios. Y la contradicción es nuevamente patente cuando permite a esa sociedad, supuestamente interpuesta, la deducción de determinados gastos afectos a la actividad que desarrolla. Es decir, o es una mera sociedad interpuesta y no se le puede permitir un margen de beneficio derivado de la prestación de servicios del Sr. Florian como tampoco debería permitirse la deducción a efectos fiscales de los gastos de la sociedad o, de admitirse que tiene gastos, debería igualmente aceptarse y reconocerse un margen de beneficios. Que lo más lógico hubiera sido utilizar otros métodos o procedimientos para proceder a una regularización tributaria coherente y ajustada a Derecho, como pueden ser el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la LGT), la simulación (artículo 16 de la LGT), la recalificación de los contratos (artículo 13 de la LGT) y, en general, la aplicación de la teoría del levantamiento del velo con tal de transparentar las rentas de la sociedad en sede del obligado tributario. Cita la sentencia del Tribunal Supremo 905/2020, de 2 de julio de 2020. Estas conclusiones han sido acogidas por el TEAR de Catalunya, si bien en sede del socio de la entidad, el Sr. Florian, al resolver en sentido estimatorio las reclamaciones económico-administrativas NUM008 y acumuladas NUM009, NUM010 y NUM011. La resolución del TEAR de Madrid y el Acuerdo impugnado deben ser anulados en aplicación de lo dispuesto en el artículo 48.1 de la LPACAP, al haberse acreditado que, en el presente caso, la Inspección de los Tributos ha aplicado de forma equívoca el régimen de operaciones vinculadas del artículo 16 del TRLIS.

Subsidiariamente, considera incorrecta la aplicación del método de valoración normal de mercado del precio libre comparable. Vulneración del artículo 16.4.a) del TRLIS en relación con las directrices de la OCDE, porque entiende que se debieron haber identificado prestaciones de servicios entre partes independientes en las que las características y las condiciones contractuales y económicas fueron equivalentes a las que el Sr. Florian mantenía con la sociedad WOOLOOMOLOO, no encontrándose justificada en el Acuerdo de liquidación ni una operación comparable ni parecida a la que se ha valorado entre el Sr. Florian y la mercantil WOOLOOMOLOO. Manifiesta la recurrente que puede afirmarse que la valoración mediante comparable interno no cumple con los parámetros de las Directrices de la OCDE (párrafo 2.13 de la Parte II del Capítulo II relativo a la Metodología para la determinación de los precios de transferencia), y por ello, no podía ser utilizado por el órgano inspector para regularizar la situación tributaria del contribuyente. Cita la Sentencia de 12 de julio de 2012 del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Alega que debe tenerse en cuenta que en el presente procedimiento operaría la regla específica de valoración de prestaciones de servicios por socios profesionales, es decir, los realizados por personas físicas a una entidad vinculada que, de ser apreciada, conduciría a admitir que la valoración efectuada se encuentra a valor de mercado. En el presente caso, se cumplen los requisitos de valoración:

1. La cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales deben de suponer al menos el 85% del resultado del ejercicio sin contar con las retribuciones de los socios-profesionales.

2. La retribución de cada socio-profesional no debe ser inferior al doble del salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales. Si no existen asalariados no socios que cumplan funciones análogas a las de los socios, la retribución debe ser igual o superior al doble del salario medio anual del conjunto de los contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del IRPF.

Cumpléndose todos los requisitos anteriores, la valoración efectuada debe considerarse a precio de mercado, pues se puede comprobar que en el presente caso se cumplen todos esos requisitos expuestos anteriormente. En consecuencia, el precio acordado por las partes para la retribución salarial ha de considerarse a valor de mercado.

Manifiesta que es incorrecta regularización en relación con los gastos no deducibles incidencia fiscal en el IRPF de la persona física y con incidencia fiscal en el IS de la sociedad, porque la Inspección de los Tributos está computando por duplicado el gasto no deducible tanto en sede del socio como en sede de la sociedad. Esto es, si considera que el gasto no deducible es una mayor retribución del trabajo del socio, no debería aumentar la base imponible en sede del IS (182.904,88 €), ya que el mismo importe está tributando por dos impuestos distintos. Si considera que el gasto no deducible es una mayor retribución del socio, es indudable que, a efectos contables se produce una reclasificación del gasto que no debería producir efecto alguno en la sociedad, por cuanto ese gasto se ha "reclasificado" y se ha considerado como una mayor retribución percibida por el socio. Cita la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021 (Rec. 3071/2019), en relación con la ecuación correlación gastos-ingresos, y si bien en materia de deducibilidad de intereses de demora y la de 30 de marzo de 2021 (Rec. 3454/2019), sobre el concepto de gasto deducible. La resolución del TEAR de Madrid y el Acuerdo impugnado deben ser anulados en aplicación del artículo 48.1 de la LPACAP, puesto que, al haberse tenido en cuenta el importe del gasto tanto en sede del socio como en sede de la sociedad, la regularización practicada por la inspección no se ajusta a Derecho.

Considera incorrecta regularización en lo referente a gastos por considerarlos no afectos a la actividad de la demandante, porque se cumplen los requisitos para considerar la corrección de la deducibilidad del gasto recogidos tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, ya que los gastos objeto de deducción correspondientes a gastos de compra de mercaderías, arrendamientos de locales, suministros, gastos de viaje y otros gastos, tienen su debida correlación con los ingresos obtenidos en el desarrollo de la actividad económica realizada por el obligado tributario, por cuanto los mismos resultan necesarios e imprescindibles para la obtención de ingresos. Se consideraran gastos fiscalmente deducibles aquellos que sean realizados por relaciones públicas con clientes o proveedores, y aquellos que se hallen correlacionados con los ingresos. Que por la propia actividad desarrollada por la sociedad, esto es, la de conseguir contratos televisivos, el Sr. Florian necesita mantener una imagen correcta y "vender" un estilo y una imagen determinada que implica renovar vestuario con cierta frecuencia, ya que ese vestuario necesita estar en línea sobre "las tendencias del momento". Estar "a la moda" y vestir acorde con las últimas tendencias del momento, implica una clara inversión en vestuario, que acaba permitiendo la celebración de contratos televisivos y de publicidad. Sin una inversión en vestuario, no podría mantenerse una imagen adecuada para trabajar en el mundo del espectáculo. En el mundo del arte y del espectáculo, lo que aporta como valor añadido y diferencia a unos presentadores de otros, es su imagen. Teniendo en cuenta que lo más importante para una cadena televisiva es que los programas que emita tengan un gran número de audiencia, para ser atractivos para los anunciantes, y consiguientemente obtener mayores ingresos originados por publicidad, la elección del periodista que se encargará de presentar un nuevo programa, podríamos decir que resulta clave para el éxito del mismo. Sin embargo, en el presente caso al tratarse de una prestación de servicios, la prueba de la afectación del vestuario a la actividad económica desarrollada por la demandante es sumamente complicada, pues no puede afirmar que la

compra de una determinada americana o de una camisa concreta haya permitido obtener nuevos ingresos, sino que la inversión continuada en vestuario en general, ha permitido crear una imagen de D. Florian, que le ha hecho atractivo para la cadena Telecinco, porque es lo que su público quiere ver. A su vez, esto le permite a D. Florian estar continuamente presentando programas y obteniendo ingresos. A mayor abundamiento, si relacionamos los gastos con los ingresos obtenidos, el porcentaje resultante es de un 3%, porcentaje que, a todas luces, puede encuadrarse dentro de los límites de la normalidad por cuanto la cuantía desembolsada relativa a vestuario y a atenciones a clientes y proveedores no supone más de un 3% en relación con los ingresos obtenidos de todos los clientes en el ejercicio de 2011 y que supone un porcentaje respecto a los ingresos de un 1% y un 0,8%. Concluye que habiendo acreditado que los gastos cumplen con todos los requisitos necesarios para su deducibilidad y resultando probada su corrección como gastos deducibles a efectos de determinar la base imponible del impuesto; la consideración contenida en el Acuerdo de liquidación, por cuanto excluye de manera automática los gastos de compra de mercaderías y otros gastos por considerarlos no afectos, infringe el artículo 14 del TRLIS.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que ante el Tribunal Regional la hoy recurrente basó la impugnación de los acuerdos de liquidación en que la Administración había sobrepasado los límites temporales establecidos en el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, para la ejecución de los planes de inspección. Tras la argumentación contenida en la resolución del Tribunal Regional, que explica por qué la recurrente no tiene razón en su planteamiento y que reproduce aquí porque en su escrito de demanda la recurrente no hace cuestión de ello, parece que ésta se aquieta en este punto a las razones del Tribunal. Sin embargo, mantiene la queja acerca de que la Administración, por lo visto, la inspecciona "demasiado". Es cierto que la recurrente y su socio han sido objeto de atención por parte de la Administración pero es que, a la vista de los resultados de las actuaciones inspectoras, la conclusión forzosa que debe sacarse es que ambos merecían esa atención, porque todas las actuaciones han finalizado con el levantamiento de las correspondientes actas y la imposición de las no menos correspondientes sanciones. Sin embargo, por parte de la recurrente no se ha aportado ni una sola resolución del Tribunal Regional o una sola sentencia de la propia Sección, que anulara las liquidaciones o las sanciones. Más bien parece todo lo contrario: que la recurrente tiene por costumbre deducirse gastos que no tienen la condición de tales y que tales prácticas se reproducen año tras año y que tiene que venir la Administración a corregir los "errores" en que incurre la recurrente en sus autoliquidaciones y declaraciones. Como consecuencia, sus pretensiones sobre esta cuestión no pueden ser tenidas en cuenta.

Manifiesta que en la liquidación se analiza detenidamente, particularmente por lo que se refiere a los gastos deducibles, lo relativo a los ejercicios 2011 a 2013, tanto respecto del Impuesto sobre sociedades como respecto del Impuesto sobre el valor añadido, que son objeto de la misma, por lo que a ella se remite, máxime cuando las alegaciones del recurrente en el escrito de demanda son las mismas que ya fueron analizadas en dicho acuerdo de liquidación.

Señala que la norma aplicada por la Inspección para regularizar a la parte reclamante es la establecida en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En este caso, D. Florian es partícipe en un 99,18% y administrador único de la sociedad WOOLOOMOOLOO SL. En segundo lugar, respecto de los requisitos objetivos, la operación a valorar son los trabajos realizados por D. Florian para la sociedad WOOLOOMOOLOO SL. En definitiva, del examen del expediente resulta acreditado que se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, tanto subjetivos, puesto que las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas en el sentido del artículo 16, apartado 3, letra a) y b) del TRLIS, como objetivos, puesto que la retribución percibida es muy inferior y lo pactado no se ajusta al valor normal del mercado, dado que los servicios prestados por el socio a la sociedad vinculada no tienen carácter distinto a los facturados por ésta sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma, por lo que no deberían diferir tanto en su valoración. Por último, respecto de los requisitos temporales, la actuación de la Inspección se produce dentro del plazo de prescripción respecto de todas las partes intervinientes. En definitiva, teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y el método de valoración llevado a cabo que a continuación se analiza, es forzoso concluir que es de plena aplicación el art. 16 del TRLIS, al existir en las relaciones entre el socio y la entidad de la que además es administrador, operaciones vinculadas.

Una vez que se ha constatado la existencia de vinculación entre las partes, y que no han aplicado el valor de mercado a sus relaciones económicas, procede determinar el valor de mercado. No obstante lo alegado, la valoración se ha efectuado de un modo correcto de acuerdo con lo establecido en la letra a) del apartado 1º del punto 4 del artículo 16 del TRLIS y el artículo 16 del RIS aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, apartado 6. En este caso en el que la sociedad no cuenta con los medios personales y materiales adecuados y que no declara una retribución al socio-profesional acorde con la prestación de sus servicios, no resulta aplicable la presunción del artículo 16.6 del RIS. En el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Se ha efectuado un análisis de comparabilidad teniendo en cuenta la función de prestación de servicio que asume la persona física, que lo contratado es un servicio prestado por la persona física

involucrada y no por otra y que, además, la contratación se hace atendiendo a las características de esa persona. En el método aplicado por la Inspección para obtener el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, precio libre comparable, según se indica tanto en el acuerdo impugnado como en el acta, se ha hecho un análisis de la naturaleza y características de los servicios prestados por el socio a la sociedad, puesto que analiza las características específicas de la prestación de servicios de acuerdo con las estipulaciones de los contratos firmados. El método de valoración utilizado por la Administración tributaria era el correcto porque en el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por la persona física, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta el socio a la sociedad que administra, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio.

Manifiesta que la Inspección en modo alguno cuestiona el modo de actuar a través de una sociedad, opción que es lícita para cualquier profesional, pero lo que ha quedado evidenciado en el procedimiento tramitado es que respecto a los ingresos percibidos por la sociedad, que se originan por trabajos prestados por el socio, respecto a estas operaciones vinculadas, no se han valorado al valor de mercado y siendo esto así, hemos de concluir que la parte reclamante ha incumplido lo exigido por la norma respecto a la valoración de las operaciones vinculadas y en consecuencia procedía la regularización que ha efectuado la Inspección, debiendo por ello confirmarse la resolución impugnada. En definitiva, en la actuación inspectora llevada a cabo se ha respetado en todo momento el análisis de comparabilidad en el sentido señalado en la resolución del TEAC de fecha 02/03/16 (R G 00-08483-2015) dictada en unificación de criterio. Que la valoración se ha efectuado de un modo correcto, sin que en contra de lo alegado, se pueda sostener que el valor de mercado determinado sea aleatorio o caprichoso, porque en el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por la persona física, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta el socio a la sociedad que administra, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio.

Y por lo que respecta a los gastos que la Inspección no admite como deducibles, señala que, en cuanto a los gastos correspondientes a viajes y hoteles, la sociedad hoy recurrente no ha justificado que se encuentren relacionados con la obtención de ingresos, dados los términos del contrato suscrito por el administrador de la sociedad con TELECINCO. En cuanto a los gastos por compra de regalos y artículos de joyería, ha quedado acreditado documentalmente que la totalidad de los gastos de desplazamiento y de vestuario ocasionados por la participación en los programas de televisión de D. Florian, que constituye el objeto de los contratos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes, son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO). En las facturas con las que se pretende justificar estos gastos, los conceptos son en algunos casos genéricos (regalos de empresa o artículos de regalo), lo que por sí mismo es expresivo de que se trata de liberalidades. En cuanto a las facturas de compra de relojes, es comprensible que el administrador de la sociedad necesite algún reloj pero ¡ocho facturas en un mes! (y otra del año anterior). Parece un poco excesivo y que dichas compras obedecen más al deseo de un coleccionista o de un aficionado a los relojes por disponer de ellos que a una real necesidad, que justificara su deducibilidad. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2009 (recurso de casación 9187/2003) o de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2010. En el caso de estas facturas de concepto genérico el obligado tributario tiene la carga de probar qué bienes son, el uso que se les ha dado y en definitiva que el gasto se encuentra correlacionado con los ingresos. Si el obligado tributario no prueba que estos gastos son deducibles han de ser considerados no deducibles, de acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria. El examen de las tablas con las facturas en cuestión permite observar que del total de facturas anotadas en las tres tablas, el importe total de la factura en 2 de ellas es inferior a 600,00 euros y en el resto supera esta cuantía. También es observable que en el caso de las facturas que especifican el concepto (joyas, relojes) son bienes de uso duradero, circunstancia determinante de que contablemente sean calificables como activos y no como gastos. En consecuencia estas compras no son gastos fiscalmente deducibles. En este sentido el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, en el Marco Conceptual de la Contabilidad define los activos como "bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro". En el caso de las joyas y relojes de colección son bienes que en principio no se deterioran por el transcurso del tiempo. De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, si el obligado pretende la deducción de

las compras de bienes reflejadas ha de probar que las mismas se encuentran correlacionadas con la obtención de ingresos. A falta de tal prueba ha de ser negada la deducibilidad fiscal de esas compras. La conclusión ante esto es que los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO, S.L. en las cuentas 60000000 COMPRA DE MERCADERÍAS y 62900000 OTROS GASTOS, que acabamos de relaciones no son fiscalmente deducibles por no estar correlacionados con los ingresos. En cuanto a los gastos de viaje, de los contratos suscritos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO), se desprende que la totalidad de los gastos de desplazamiento, alojamiento y de vestuario ocasionados por la participación en programas de televisión de D. Florian que constituye el objeto de los contratos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes, son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO). Todos los clientes de WOOLOOMOOLOO, S.L. tienen su sede en España, y los programas en que D. Florian interviene van destinados al mercado español. El obligado tributario no ha acreditado que D. Florian se haya reunido con profesionales en viajes con el objeto de intercambiar conocimientos, ni que haya realizado cursos de formación en sus viajes, ni la identidad de las personas con las que manifiesta que ha intercambiado experiencias, ni la duración, número y momento de realización de las reuniones o cursos que manifiesta haber realizado. En definitiva, no ha acreditado ninguna de sus afirmaciones. La hoy recurrente no aportó documentos que acreditaran el destino y la identidad de las personas que han recibido los servicios, con la excepción de la factura emitida por "The Milestone Hotel London". Por tanto, y al igual que los gastos anteriores, los gastos no son deducibles, bien por no estar relacionados con los ingresos, bien por no estar justificados, al no haberse aportado las correspondientes facturas.

Manifiesta que considera la recurrente que se han regularizado incorrectamente los gastos no deducibles, puesto que se está regularizando y ajustando gastos que tienen incidencia fiscal tanto en el IRPF de la persona física como en la sede de la sociedad. Así, defiende que si se está computando un gasto no deducible como mayor retribución del socio no debería aumentarse la base imponible en sede del IS puesto que se produce una doble imposición. Es decir, defiende la existencia de una doble imposición por tributar las rentas tanto en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad como en el IRPF de los socios. Cita el Abogado del Estado la resolución del TEAC nº 03156/2019 de fecha 17 de julio de 2020, que un gasto no sea deducible en sede de la sociedad no significa que su distribución posterior a los socios no deba tributar como percepción de renta de aquellos, en base a las circunstancias que asisten su tributación individual. Procede, pues, la íntegra desestimación de las pretensiones de la recurrente.

CUARTO: En cuanto a la primera de las cuestiones suscitadas por la recurrente, hay que partir de que el art. 116 de la Ley General Tributaria que regula "Plan de control tributario", establece que "La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen."

Por su parte, el art. 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, que se encuentra en la Sección 2.ª referida a la "Planificación de las actuaciones inspectoras", regula los "Planes de inspección.", y determina lo siguiente:

"1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

2. Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

3. En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los planes de inspección, conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en este reglamento.

4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaboraran anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.

5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.

6. El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.

7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter

reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

8. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.

9. Respecto de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, estas dispondrán de plena autonomía para elaborar sus propios planes de inspección con adecuación a su respectiva estructura orgánica. No obstante, en el caso de que se hayan aprobado planes conjuntos de actuaciones inspectoras de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las correspondientes Administraciones tributarias deberán adecuar sus respectivos planes de inspección a los criterios generales establecidos en los planes conjuntos por ellas aprobados, en relación con aquellas cuestiones o aspectos previstos en los mismos."

Sobre los Planes de Inspección se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo, pudiendo citarse, entre las más recientes, la sentencia de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 2188/2018, que sigue la doctrina fijada en la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2020, dictada en el recurso de revisión número 240/2018, en la que, en resumen, se determina lo siguiente:

"SEGUNDO.- Resolución del fondo de la cuestión planteada.

La introducción de los planes de actuación, de Control, parciales, pueden tener la finalidad de facilitar a la Administración Tributaria su funcionamiento, especialmente mediante la aplicación de programas informáticos que permitan un tratamiento más ágil de la fiscalización de un determinado sector de contribuyentes, pero su previsión, quizá no muy acertada, en normas legales y reglamentarias, no puede traducirse sin más en un derecho subjetivo del contribuyente a no ser investigado si no se encuentra incluido en dichos planes y programas, pues ello supondría el incumplimiento por parte de la Administración del deber de fiscalización de que todos los ciudadanos cumplan con el deber de contribuir, previsto en el artículo 31.1 de nuestra norma constitucional.

Sentada esta premisa, la actuación de esta Sala en su labor interpretativa no puede ir ni más allá de la pregunta que le plantea la Sección Primera, al admitir el recurso, ni del alcance de la cuestión que se discutía en la sentencia recurrida, que no es otra que determinar si la inclusión de una actividad en un programa, que permite su carga en el mismo a los contribuyentes afectados por la misma, supone un límite para el alcance de la investigación, como sostiene la sentencia recurrida y mantiene la recurrida en casación, o si por el contrario, es un límite para incluir en el plan a quien no reúna la circunstancia de incurrir en la actividad objeto de fiscalización, en este caso profesionales en ejercicio de la Abogacía, pero si se da esta circunstancia, el alcance de la investigación, de ser general, como ocurre en el presente caso, puede afectar a todos los elementos del tributo, en este caso la renta y otras actividades como la inmobiliaria, no incluida en principio en el programa de actuación correspondiente.

Pues bien, en este punto la sentencia no vulnera el artículo 148 apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria, puesto que no niega la posibilidad de la investigación parcial, pero si que hace una interpretación de la normativa que esta Sala no comparte, pues al vincular la posibilidad de investigar la actividad de promoción inmobiliaria del sujeto pasivo a la inclusión en el programa, hace que todas las investigaciones de los incluidos en los mismos serían parciales, al reducirse su objeto a la actividad que facilita la selección mediante la carga en el programa, excluyendo la potestad de la Administración de otorgar ab initio el carácter de general a la investigación, o de que se modifique la parcial en general, de oficio, mediante la comunicación correspondiente, o a instancia de parte, como claramente se desprende de dicha normativa.

En consecuencia, compartimos el criterio del Abogado del Estado cuando diferencia entre la selección del sujeto pasivo investigado, en este caso los profesionales en ejercicio de la Abogacía, y otra el alcance de la investigación, que desde el primer momento se indica que es general en la orden de carga: " Descripción del programa: PROFESIONALES - Actuaciones: ACTUACIÓN COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN - Alcance de la actuación de comprobación e investigación: - General - IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2009 a 2010 - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T 2009 A 4T 2010".

Por todo ello es evidente que desde el inicio de la investigación queda patente al recurrente que el objeto de la actuación de comprobación e investigación tiene carácter general, y es el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de 2009 a 2010, y el IVA segundo trimestre de 2009 al cuarto Trimestre de 2010, por lo que todos los elementos necesarios para la determinación de la deuda tributaria estaban incluidos dentro del alcance de la investigación, sin que se produzca indefensión alguna para el recurrente y siendo además necesarios para la correcta regularización de su situación tributaria.

En consecuencia, el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia recurrida.

Tercero.

Respuesta a la cuestión planteada por la Sección Primera.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: "Determinar el alcance de las actuaciones en los procedimientos de inspección tributaria, en cuanto a si el programa para la planificación y selección del contribuyente se encuentra vinculado o no con el programa que figura en la orden de carga en el plan de inspección".

Al respecto esta Sala interpreta que " la referencia en la orden de carga en plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cual haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras".

Por otro lado, en la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2014, dictada en el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina nº 791/2013 en síntesis, se expresa:

"CUARTO.- DECISIÓN DE LA SALA

De los hechos probados declarados por la sentencia de instancia se infiere la necesidad de desestimar el recurso.

En primer lugar, y como en tantos supuestos sucede, las circunstancias fácticas que justifican los pronunciamientos de la sentencia impugnada y los de la de contraste no son las mismos. Lo determinante para la estimación del recurso en la sentencia impugnada no es la existencia física de la Orden del Superior de inclusión en el Plan de Inspección de alguien inicialmente excluido de él. Lo decisivo es si esa inclusión posterior a la vista de las circunstancias concretas está justificada o no. Ello obliga a una labor de equiparación de las circunstancias que en cada caso justifican la inclusión en el Plan de Inspección de los administrados, que el recurrente no ha hecho.

Derivado de lo anterior, y en segundo término, nuestras sentencias de 28 de octubre de 2010 y 4 de mayo de 2011 ponen de relieve que el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida. Es decir, lo relevante a efectos de estimar la alegación formulada, es acreditar la falta de justificación de la inclusión en el Plan de Inspección de quien es recurrente. Sobre este extremo no formula alegación alguna el recurrente, lo que, por otro lado, tampoco se infiere de lo actuado a la vista de los hechos probados declarados por la sentencia de instancia".

Debe traerse a colación también la doctrina fijada en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2013 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 5335/2011, en la que, en resumen, se determina:

"CUARTO.- En todo caso, aunque se aceptara la premisa de que parte el recurso, no podría dictarse una sentencia estimatoria porque el criterio que sustenta la sentencia impugnada es acorde con nuestra jurisprudencia.

En efecto, existe doctrina suficientemente clara procedente de esta Sala sobre la necesaria motivación e impugnabilidad de los acuerdos que deciden la realización de las labores de inspección en relación a concretos recurrentes. Esta doctrina es clara, también, al afirmar que, una vez que existe la Orden del Inspector Jefe, solo cabe alegar falta de motivación cuando se alegase y probase mínimamente la desviación de poder ó las razones espurias que motiven dicha Orden.

Cabe citar la sentencia de esta Sala dictada en el recurso 3003/08 (de fecha 9 de Febrero de 2012) que afirma que: << Es cierto que la iniciación de un procedimiento inspector es un acto de trámite no cualificado en el sentido establecido en los arts. 107.1 de la Ley 30/1992 y 25.1 de la LJCA y, por tanto, no impugnabile de manera independiente; mas no lo es menos que, en nuestro sistema jurídico-administrativo (y tal y como resulta, entre otros, del párrafo segundo del precitado apartado 1 del art. 107 de la Ley 30/1992), la impugnación de tal acto de trámite puede válidamente efectuarse al recurrir la resolución administrativa que pone fin al procedimiento inspector, como resulta en el caso de autos.

Por otra parte, ninguna relevancia tiene en la cuestión que examinamos el hecho de que los planes tengan carácter reservado y no puedan ser objeto de publicidad, pues de lo que se trata no es de exigir que los mismos sean notificados a los incluidos en el mismo, sino de que, una vez iniciada una actuación inspectora, y ante la alegación de falta de alguno de los "títulos" habilitantes de tal actuación, se acredite la existencia de causa legal de iniciación; ello aparte de que el carácter reservado de la inclusión en el Plan de que se trate en nada obsta a que, una vez iniciada una actuación individualizada con un concreto contribuyente, se haga constar en el expediente o, al menos, se acredite una vez denunciada la circunstancia, aquella inclusión o el acuerdo motivado, pues, con independencia de otro tipo de consideraciones (y al hilo de la principal justificación que se da al carácter reservado o confidencial de las inclusiones en Planes), es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un Plan. Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista corrección reglamentaria en

las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del Inspector Jefe.

Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material, de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase -cuando menos- un principio de prueba) de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria.>>

Resulta evidente, que, en el caso presente, no habiéndose alegado por la parte recurrente que pudiera haber razones discriminatorias o espurias, la Orden de carga del Plan de Inspección es suficiente para justificar la actuación de la administración sin que por ello se pueda entender que la sentencia que confirma dicha actuación infringe la doctrina de esta Sala sobre dicha cuestión.

En atención a todo lo expuesto, procede declarar la inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 93.5, en relación con el art. 139, ambos de la LJCA ."

En el presente caso se debe tener en cuenta que consta en el expediente administrativo la Orden de Carga en Plan de Inspección fechado el 26 de agosto de 2015, en con Núm. REFERENCIA: 844.382-G-0001, Equipo/Unidad de Inspección: 28- 850- 13, Programa: 12200, OBLIGADO TRIBUTARIO: B63032015 WOOLOOMOOLOO, SL, y el que se indica: "Descripción del programa: ARTISTAS Y SIMILARES Actuaciones: ACTUACION COMPROBACION E INVESTIGACION"

Seguidamente se expresa: "Alcance de la actuación de comprobación e investigación:

- General

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2011 a 2013

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 1T 2011 a 4T 2013"

Pues bien, en cuanto a las alegaciones de la demanda sobre la orden de carga en el Plan de Inspección, debe precisarse que dicha Orden de Carga en Plan de Inspección de ajusta a los criterios fijados por los preceptos citados interpretados por la doctrina del Tribunal Supremo, pues la entidad recurrente debe considerarse que entra del concepto de la descripción del plan, al incluir artistas y similares, tratándose las prestaciones de servicios analizadas, como se reconoce en la demanda, de las de presentador de programas de televisión efectuadas por el socio mayoritario y administrador de la demandante.

Por otra parte, no puede considerarse que la descripción del programa consista en una elección individual sólo referida a la recurrente, pues se refiere a "artistas y similares", por lo que no puede considerarse que no se base el plan en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

Debe tenerse en cuenta que la enumeración de los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad, no es una relación cerrada que impida que se base en otros criterios, ya que añade el precepto transcrito una referencia a otros que se estimen pertinentes.

Hay que puntualizar que la circunstancia de que se hayan practicado actuaciones de comprobación en otros ejercicios a la persona física socio mayoritario y administrador de la sociedad y a otras sociedades vinculadas con la misma persona física no impide ni limita la posibilidad de que puedan incluirse en distintos ejercicios en los planes de inspección y precisamente la pluralidad de comprobaciones para unas determinadas actividades puede evidenciar tanto el riesgo fiscal como la oportunidad, sin que sea obligatorio que la designación del programa en los planes de inspección sea aleatoria, pues lo que permite el art. 170 citado es que pueda ser aleatoria, pero no que necesariamente lo sea, pues ello impediría el ejercicio de las funciones que por Ley tiene encomendada la Inspección de los Tributos, como determina la doctrina del Tribunal Supremo.

De otro lado, en el sentido de las sentencias citadas del Tribunal Supremo, debe tenerse en cuenta que no se ha alegado por la parte recurrente que pudiera haber razones discriminatorias o espurias en la Orden de carga del Plan de Inspección, pues se limita a manifestar que se han producido una serie de actuaciones de comprobación a lo largo de los años, pero no manifiesta qué elemento de comparación tiene en cuenta a efectos de una posible discriminación, es decir, no indica con relación a qué otras entidades en similares situaciones pudiera considerar que se haya producido discriminación, ni tampoco alega ni justifica en forma alguna que existan razones espurias, pues la circunstancia de que se hubieran practicado actuaciones de comprobación en otros ejercicios no acreditan la concurrencia de tales circunstancias espurias, teniendo en cuenta que tampoco aporta ni alega que se hubieran dictado sentencias que hubieran reconocido pretensiones similares a las formuladas en la demanda.

En cuanto al art. 41 de la CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA, que se invoca por la recurrente, bajo el título de "Derecho a una buena administración" establece:

"1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;
- b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;
- c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua."

En el presente caso no puede considerarse que por la Administración se haya incumplido ninguno de los apartados del precepto citado, pues ha sido informada de su inclusión en el Plan de Inspección concreto referido, con la pertinente descripción del programa y su alcance, habiéndosele notificado las actuaciones realizadas otorgándole trámite de alegaciones y presentación de pruebas, estando las resoluciones dictadas debidamente motivadas, siguiéndose el procedimiento legalmente establecido, de forma imparcial, de acuerdo con los preceptos legales y reglamentarios aplicables, no pudiendo considerarse que no se haya actuado equitativamente, teniendo en cuenta que tampoco la recurrente justifica en modo alguno que no se haya actuado con imparcialidad, ya que, la circunstancia expresada de haberse realizado otras actuaciones de comprobación al socio mayoritario y administrador y a otras sociedades vinculadas con el mismo no justifican que se haya vulnerado la imparcialidad ni que no se haya actuado equitativamente.

Tampoco se justifica en modo alguno que se haya vulnerado ningún precepto constitucional, debiendo precisar que la recurrente ha podido formular las alegaciones y presentar las pruebas que ha considerado oportuno, tanto ante la Inspección de los Tributos, como en la reclamación económico administrativa y en el presente recurso contencioso administrativo, por lo que en ningún caso se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva.

Por todo lo expresado, procede desestimar la referida alegación de la demanda.

QUINTO: En el análisis de la cuestión controvertida se debe partir de que en la liquidación derivada del A23 Num.Ref.: NUM007, en resumen, se argumenta:

"1. Definición de la operación.

En los ejercicios 2011, 2012 y 2013, la sociedad WOOLOOMOOLOO S.L. obtuvo ingresos de explotación por importe de 1.576.982,76 €, 738.803,63 € y 423.246,89 € respectivamente, todos ellos relacionados con actividades en las que intervenía como profesional su partícipe D. Florian.

Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 por la entidad WOOLOOMOOLOO S.L. a favor de D. Florian, fueron 1.042.062,00 € (1.033.888,00 euros en concepto de retribución dineraria y 8.174 euros en concepto de retribución en especie), 480.223,00 € y 195.698,75 € respectivamente.

La operación a analizar son los servicios prestados por D. Florian para la empresa WOOLOOMOOLOO, S.L.

Para que se apliquen las reglas de valoración sobre operaciones vinculadas tienen que darse dos requisitos: el primero subjetivo, que efectivamente estemos ante operaciones realizadas entre partes vinculadas, y el segundo objetivo, que la valoración dada por las partes a dichas operaciones difiera del valor normal de mercado.

2. Análisis de la concurrencia de vinculación

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 3, letras a) y b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, que rezan como sigue.

<< (...) 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
 - b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
 - c) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.
- (...) >>

Durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013 D. Florian, es partícipe en un 99,18% y administrador único de WOOLOOMOOLOO S.L.

Por lo tanto resulta evidente la vinculación entre D. Florian y la entidad WOOLOOMOOLOO, S.L.

3. Análisis de la valoración de la operación

La operación a valorar son los trabajos realizados por D. Florian para la empresa WOOLOOMOOLOO S.L.

El transcrito artículo 16.1 del TRLIS establece la obligación de valorar a valor de mercado las operaciones entre partes vinculadas y dispone la posibilidad de que la Administración pueda comprobar que las operaciones entre partes vinculadas se han valorado a valor de mercado.

A juicio de la Inspección, la valoración de la operación vinculada existente entre D. Florian y WOOLOOMOOLOO S.L., no se ajusta al valor normal de mercado. El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

I. De los contratos aportados por el obligado y de las explicaciones aportadas por su representante en el procedimiento, se deduce el carácter de personalísimo de los servicios prestados:

a. Respecto a los servicios facturados por WOOLOOMOOLOO, S.L. a MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A.:

i. De acuerdo con la estipulación primera del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 26 de mayo de 2006, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y GESTEVISIÓN TELE CINCO, S.A., con NIF A79075438 (actualmente denominada MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A.), el objeto del mismo consiste en "la regulación de la prestación de servicios de LA SOCIEDAD que se compromete a poner a disposición de TELE CINCO en exclusiva, los servicios de D. Florian como presentador de programas de televisión de la cadena. Los programas serán designados por TELE CINCO". De acuerdo con los anexos II y IV al citado contrato, el mismo fue prorrogado hasta el 10 de febrero de 2012, fecha en que dejó de estar en vigor. ii. De acuerdo con la estipulación primera del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 1 de febrero de 2012, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A con NIF A79075438, el objeto del mismo consiste en "la regulación de la prestación de servicios de la SOCIEDAD, que se compromete a poner a disposición de MEDIASET los servicios de D. Florian para la presentación/co-presentación y/o colaboración en programas de televisión que se emitan en cualquier canal gestionado por el Grupo MEDIASET ESPAÑA. Asimismo, la SOCIEDAD, a través de D. Florian se compromete a promocionar al Grupo Mediaset así como aquellos programas en los que intervenga éste, aportando su know how en la producción de los mismos. Todos los servicios regulados en este contrato, se llevarán a cabo en régimen de exclusividad". De acuerdo con la estipulación segunda de dicho contrato, el mismo entró en vigor el 11 de febrero de 2012 y finalizó sus efectos el 31 de julio de 2013.

iii. De acuerdo con la estipulación primera del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 17 de junio de 2013, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A con NIF A79075438, el objeto del mismo consiste en "la regulación de la prestación de servicios de la SOCIEDAD, que se compromete a poner a disposición de MEDIASET los servicios de D. Florian para la presentación/co-presentación y/o colaboración en programas de televisión que se emitan en cualquier canal gestionado por el Grupo MEDIASET ESPAÑA. Asimismo, la SOCIEDAD, a través de D. Florian se compromete a promocionar al Grupo Mediaset así como aquellos programas en los que intervenga éste, aportando su know how en la producción de los mismos. Todos los servicios regulados en este contrato, se llevarán a cabo en régimen de exclusividad". De acuerdo con la estipulación segunda de dicho contrato, el mismo entró en vigor el 1 de agosto de 2013 y finalizó sus efectos el 31 de julio de 2016.

iv. De acuerdo con la explicación de la actividad realizada por WOOLOOMOOLOO, S.L. aportada por el representante de la misma, tal y como consta en la diligencia número 3 de 27 de mayo de 2016, dicha sociedad:

"Durante el período que nos ocupa, ha suscrito diversos contratos con Gestevisión Telecinco, S.A. que más adelante se transforma en MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., en los que se pone a disposición de TELE 5, en exclusiva, los servicios de Florian, como presentador de programas de televisión de la cadena.

El contrato actual vigente tiene su origen en el ejercicio 2006 y se ha ido renovando en su actualidad.

En el ejercicio 2012 se produce un cambio importante en el contrato ya que una parte equivalente al 50% de los ingresos que facturaba a la sociedad TELE 5, pasan a ser considerados ingresos laborales o de trabajo, satisfechos directamente por TELE 5, al parecer como consecuencia de una Inspección de trabajo, y en consecuencia, esta parte de su dedicación la percibe directamente al Sr. Florian como nómina.

La facturación se produce fundamentalmente por programa emitido, existiendo distintas valoraciones establecidas básicamente en función de la franja horaria de emisión, el precio establecido por programa varía en función de unos mínimos anuales que una vez cubiertos generan una rebaja en el precio de los futuros programas, que se mantiene hasta el final de cada temporada."

b. Respecto a los servicios facturados por WOOLOOMOOLOO, S.L. a PUBLIESPAÑA, S.A. y a PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U.

i. En la diligencia número 2 de fecha 16 de marzo de 2016 se requirió al obligado la aportación de los contratos celebrados entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes. En atención a dicho requerimiento, los únicos contratos aportados fueron los suscritos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (anteriormente denominada GESTEVISIÓN TELE CINCO, S.A), tal y como consta en la diligencia número 3 de fecha 27 de mayo de 2016.

ii. De acuerdo con la estipulación decimocuarta del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 26 de mayo de 2006, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y GESTEVISIÓN TELE CINCO, S.A., con NIF A79075438 (actualmente denominada MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A.), WOOLOOMOOLOO, S.L. "reconoce el derecho de TELE CINCO a la más amplia explotación publicitaria del programa en que aparezca Florian. La SOCIEDAD se compromete a que D. Florian esté a disposición de PUBLIESPAÑA, S.A. y en fin facilitar la formalización de la correspondiente relación contractual entre ambos en su caso". En la estipulación tercera de dicho

contrato se establece la retribución de D. Florian por las actividades que desarrolle en el seno de los programas en que intervenga para publicitar servicios de audiotex (SMS, 906, etc.) vinculados al contenido del mismo. Como ya se ha puesto de manifiesto, de acuerdo con los anexos II y IV al citado contrato, el mismo fue prorrogado hasta el 10 de febrero de 2012, fecha en que dejó de estar en vigor.

iii. De acuerdo con la estipulación sexta del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 1 de febrero de 2012, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A con NIF A79075438, "LA SOCIEDAD se compromete a que el PRESENTADOR, prescriba en el seno de los programas en que intervenga productos y servicios de valor añadido (audiotex, SMS, 906, tec.) vinculados a la explotación comercial del propio programa. LA SOCIEDAD percibirá un cinco por ciento (5%) de los ingresos netos que se generen en favor de MEDIASET por las ventas de los productos prescritos. Dichos honorarios serán percibidos en forma y tiempo establecido en el correspondiente contrato de licencia y/o prestación de servicios de audiotex previa emisión por MEDIASET del correspondiente informe de liquidación comprensivo de los productos y campañas, de los ingresos, gastos y beneficios generados y de los royalties devengados". Como ya se ha puesto de manifiesto, de acuerdo con la estipulación segunda de dicho contrato, el mismo entró en vigor el 11 de febrero de 2012 y finalizó sus efectos el 31 de julio de 2013.

iv. De acuerdo con la estipulación sexta del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 17 de junio de 2013, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A con NIF A79075438, "LA SOCIEDAD se compromete a que el PRESENTADOR, prescriba en el seno de los programas en que intervenga productos y servicios de valor añadido (audiotex, SMS, 906, tec.) vinculados a la explotación comercial del propio programa. LA SOCIEDAD percibirá un cinco por ciento (5%) de los ingresos netos que se generen en favor de MEDIASET por las ventas de los productos prescritos. Dichos honorarios serán percibidos en forma y tiempo establecido en el correspondiente contrato de licencia y/o prestación de servicios de audiotex previa emisión por MEDIASET del correspondiente informe de liquidación comprensivo de los productos y campañas, de los ingresos, gastos y beneficios generados y de los royalties devengados". Como ya se ha puesto de manifiesto, de acuerdo con la estipulación segunda de dicho contrato, el mismo entró en vigor el 1 de agosto de 2013 y finalizó sus efectos el 31 de julio de 2016.

v. De acuerdo con la explicación de la actividad realizada por WOOLOOMOOLOO, S.L. aportada por el representante de la misma, tal y como consta en la diligencia número 3 de 27 de mayo de 2016, "Existe además una línea de facturación establecida, generada básicamente por menciones publicitarias concretas durante la emisión de los programas y una facturación por participación en beneficios generados a la cadena por los SMS, llamadas telefónicas tipo 906 o similares. Generalmente este tipo de facturación no se realiza a la cadena directamente si no a la compañía que gestiona la publicidad y se genera con mucho retraso temporal".

Por tanto, con relación a estas prestaciones de servicios, de la descripción de los servicios efectuadas en los contratos aportados y de las explicaciones aportadas por la obligada se desprende que se trata de servicios personalísimos, que se quiere por los clientes que sea D. Florian el que preste el servicio.

II. Respecto a la utilización de medios materiales y humanos en la actividad realizada por WOOLOOMOOLOO, S.L., resulta que la misma no podría por sus propios medios, sin la participación de D. Florian, prestar los servicios profesionales a terceros

En la explicación de la actividad realizada por Wooloomooloo, S.L. aportada por el representante de la misma, tal y como consta en la diligencia número 3 de 27 de mayo de 2016, se realizan las siguientes manifestaciones:

"La sociedad asume las funciones de representación, gestión de contratos, y labores generales de producción.

Si partimos de la base que el Sr. Florian la mayoría de programas que presenta son en directo, es muy importante la labor previa de preparación de los mismos con reuniones, entrevistas y contactos con personas muy diversas que aparecen en pantalla o no lo que exige cuidar un amplísimo mundo de relaciones personales, que se desarrollan tanto en el despacho de Madrid como en el de Barcelona, y en las que la imagen es fundamental.

La sociedad como tal pone a disposición del Sr. Florian los medios materiales y humanos para desarrollar sus relaciones."

El representante no aporta ningún medio de prueba de sus afirmaciones con el escrito.

Las funciones de representación y gestión de contratos, en cualquier caso, se limitarían a la firma de los tres contratos con MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A con NIF A79075438 aportados, a lo largo de 10 años (desde 2006 a 2016), con una redacción sustancialmente idéntica. En este sentido debe hacerse constar que la sociedad tiene contratados a distintos abogados y asesores externos de manera que estas funciones no se desarrollarían por el personal de la sociedad, desde luego no por las dos auxiliares de limpieza.

En el objeto de los contratos suscritos entre la sociedad y sus clientes no figura la producción de los programas de televisión en los que participa Florian, limitándose a estipular que D. Florian aportará "su know how en la producción de los mismos". Es decir, la colaboración en la producción se limita a la aportación de conocimientos, o "know how" ("saber como", en su traducción al castellano) por parte de D. Florian, por lo que la sociedad no aporta ningún medio material o humano a la producción de programas distinto de los conocimientos

poseídos por D. Florian., no realizando labores de producción propiamente dichas distintas de la aportación de los conocimientos o "know how" de D. Florian.

En cuanto a la labor de "cuidar un amplísimo mundo de relaciones personales" a la que se refiere el representante de la obligada en su escrito, como su propio nombre indica, dichas relaciones pueden ser cuidadas exclusivamente por D. Florian, pues si no son cuidadas en persona, dejan de ser relaciones personales.

a. Los medios humanos distintos de D. Florian con que cuenta la sociedad son los siguientes:

i. Trabajadoras dependientes de la sociedad:

Las trabajadoras dependientes de la sociedad distintas de D. Florian, Dña. Magdalena, con NIF NUM012, y Mariana, con NIF NUM013, son descritas en el Estudio de Precios de Transferencia 2011 a 2013 aportado el 20 de julio de 2016 por Woolloomooloo, S.L. (tal y como se recoge en la diligencia número 4) como "dos auxiliares (una en cada inmueble) con el fin de atender las eventualidades y peticiones o encargos que se reciban, recepción de comunicados y documentación así como realizar el mantenimiento de los mismos. Como consecuencia de la irregularidad y nocturnidad horaria de JG, no podrá asegurarse su presencia fija ni una capacidad de atención a los requerimientos y peticiones de terceros. En este sentido, se requiere de alguien fijo capaz de tener un control y gestión de los mismos". Esto es, son personas encargadas del mantenimiento (básicamente consistente en limpieza, como ocurre en todos los inmuebles) de los inmuebles, en recibir las comunicaciones que lleguen a los inmuebles (algo que no puede ocurrir más que muy excepcionalmente, toda vez que actualmente la gran mayoría de las comunicaciones se hacen de manera telemática o telefónica y se reciben directamente en el telefono móvil) y en atender las peticiones que se reciban, que no se concretan en la documentación aportada, por lo que bien pueden consistir en hacer la compra y otros encargos relacionados con las necesidades personales del administrador único y participe en un 99,18% de la sociedad, D. Florian.

En los contratos de trabajo aportados aparecen como categoría profesional de Mariana la de limpiadora y de Magdalena la de "Aux Limp".

Por lo tanto, las trabajadoras de la sociedad no cuentan con conocimientos que les permita ejercer funciones de representación y gestión de contratos.

Las trabajadoras dependientes de la sociedad no son profesionales de la comunicación que puedan colaborar en la preparación de programas de televisión, ni realizar labores generales de producción (labores de producción, que en cualquier caso, la sociedad no realiza, dado que el servicio prestado a sus clientes en dicho sentido se limita a la aportación de los conocimientos o "know how" de D. Florian). La única persona con la que cuenta WOOLOOMOOLOO, S.L. con la capacidad de realizar esas funciones es el propio D. Florian.

Tampoco dichas trabajadoras pueden colaborar en la labor de "cuidar un amplísimo mundo de relaciones personales" a la que se refiere el representante de la obligada en su escrito. Como su propio nombre indica, las relaciones personales pueden ser cuidadas exclusivamente por D. Florian, pues si no son cuidadas en persona, dejan de ser relaciones personales.

ii. Colaboradores externos de la sociedad:

1. Chóferes:

Hernan se encontraba dado de alta en el epígrafe del IAE 612 CONDUCTORES DE VEHICULOS TERRESTRES.

Isidoro se encontraba dado de alta en el epígrafe del IAE 699 OTROS PROFESIONALES RELAC. TRANSPORTE

En las facturas emitidas a la sociedad Woolloomooloo, S.L. por Hernan y Isidoro aparece como concepto concepto "minuta de honorarios por los servicios prestados durante el mes de a dicha sociedad" y "por los servicios prestados a la compañía Woolloomooloo", respectivamente.

Las funciones de Hernan y Isidoro son descritas en el Estudio de Precios de Transferencia 2011 a 2013 aportado el 20 de julio de 2016 por Woolloomooloo, S.L. (tal y como se recoge en la diligencia número 4), como "Chofer: el mismo se encarga de la coordinación y logística relativa a la asistencia (sic) del JG en eventos, actos o espectáculos. En este sentido, la función del mismo es el traslado y coordinación del presentador en tiempo y lugar. Los horarios son irregulares y, en la mayoría de los casos, nocturnos y en directo, lo que implica necesidad de gestión y coordinación de la asistencia de JG a las instalaciones".

a) De acuerdo con la estipulación cuarta del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 26 de mayo de 2006, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y GESTEVISIÓN TELECINCO, S.A., con NIF A79075438 (actualmente denominada MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A.), "Cuando las actividades objeto del presente contrato se realicen en Madrid, TELECINCO reservará y pagará la habitación del hotel (incluido desayuno, excluido minibar, lavandería, teléfono, etc.) en la que D. Florian se alojará el tiempo que sea necesario para la preproducción, pruebas, etc.) de los programas en los que intervenga. Asimismo TELECINCO reservará y pagará los billetes de avión BARCELONA-MADRID-BARCELONA para D. Florian que sean necesarios, a juicio de TELECINCO, a los mismos efectos previstos con anterioridad. Todos los gastos no expresamente indicados en la presente cláusula correrán por cuenta de LA SOCIEDAD. Cuando las actividades objeto de este contrato se realicen fuera de Madrid, TELECINCO asumirá los gastos de desplazamiento y alojamiento (con excepción de teléfono, lavandería, minibar, etc.) necesarios para la ejecución del presente contrato, de conformidad con las normas internas

de funcionamiento de la cadena. TELECINCO pondrá a disposición de D. Florian el vestuario necesario para la prestación de servicio objeto del presente contrato".

b) En el mismo sentido se pronuncia la estipulación cuarta del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 1 de febrero de 2012, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A con NIF A79075438, "Cuando las actividades objeto del presente contrato se realicen en Madrid, MEDIASET reservará y pagará la habitación del hotel (incluido desayuno, excluido minibar, lavandería, teléfono, etc.) en la que D. Florian se alojará el tiempo que sea necesario para la preproducción, pruebas, etc.) de los programas en los que intervenga. Asimismo MEDIASET reservará y pagará los billetes de avión BARCELONA-MADRIDBARCELONA para D. Florian que sean necesarios, a juicio de MEDIASET, a los mismos efectos previstos con anterioridad. Todos los gastos no expresamente indicados en la presente cláusula correrán por cuenta de LA SOCIEDAD. Cuando las actividades objeto de este contrato se realicen fuera de Madrid, MEDIASET asumirá los gastos de desplazamiento y alojamiento (con excepción de teléfono, lavandería, minibar, etc.) necesarios para la ejecución del presente contrato, de conformidad con las normas internas de funcionamiento de la cadena. MEDIASET pondrá a disposición de D. Florian el vestuario de plató necesario para la prestación de servicios objeto del presente contrato".

c) Exactamente la misma redacción contiene la estipulación cuarta del contrato aportado, a requerimiento de la inspección, de fecha 17 de junio de 2013, suscrito entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A con NIF A79075438.

De la redacción de dichos contratos se desprende que la totalidad de los gastos de desplazamiento, alojamiento y de vestuario ocasionados por la participación en los programas de televisión que constituye el objeto de los contratos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes, son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO).

En consecuencia, los chóferes contratados no son esenciales para la realización de desplazamientos a los lugares de realización programas de televisión.

Los citados chóferes no cuentan con conocimientos que les permita ejercer funciones de representación y gestión de contratos.

Tampoco son profesionales de la comunicación que puedan colaborar en la preparación de programas de televisión, ni realizar labores generales de producción (labores de producción, que en cualquier caso, la sociedad no realiza, dado que el servicio prestado a sus clientes en dicho sentido se limita a la aportación de los conocimientos o "know how" de D. Florian).

Como ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad, tampoco dichos chóferes pueden colaborar en la labor de "cuidar un amplísimo mundo de relaciones personales" a la que se refiere el representante de la obligada en su escrito. Como su propio nombre indica, las relaciones personales pueden ser cuidadas exclusivamente por D. Florian, pues si no son cuidadas en persona, dejan de ser relaciones personales.

2. Otros colaboradores externos:

Pelayo se encontraba dado de alta en el epígrafe del IAE 899 OTROS PROF. RELACIONADOS CON SERVICIOS. En sus facturas emitidas a Woolloomooloo, S.L. aparece como concepto "Tasques de producción i coordinació" (en castellano, tareas de producción y coordinación).

Remigio se encontraba dado de alta en el epígrafe del IAE 861 PINTORES, ESCULTORES, CERAMISTAS, ARTESANOS. En sus facturas emitidas a la sociedad Woolloomooloo, S.L. por Remigio aparece como concepto "Colaboración periodística".

Espilce, S.L. se encontraba dada de alta en el epígrafe del IAE 849.9 OTROS SERVICIOS INDEPENDIENTES NCOP. En sus facturas emitidas a Woolloomooloo, S.L. aparece como concepto "gestión profesional por las prescripciones".

En el Estudio de Precios de Transferencia 2011 a 2013 aportado el 20 de julio de 2016 por Woolloomooloo, S.L. (tal y como se recoge en la diligencia número 4), se hace referencia a un "periodista colaborador" que en ningún momento se identifica, señalando respecto de su función: "colaborador externo (sin relación laboral de exclusividad) con la sociedad, realizando funciones de redactor y productor. En este sentido, el mismo es contratado para potenciar la profesionalidad y las aptitudes de JG, sobre todo por aquellas actuaciones y eventos más exclusivos y poco rutinarios. El referido colaborador dispone de un importante bagaje en el sector del ocio, empezando como freelance en Mediaset España en el ejercicio 2009 y habiendo sido colaborador y posteriormente responsable en el área de comunicación de diarios y centros de participación e integración así como redactor, productor y presentador en 360globalmedia y mediador intercultural en la Administración de la Comunidad de Madrid. A su vez, el mismo dispone de una amplia cartera de contactos en el mundo televisivo y de ocio".

Las retribuciones satisfechas a los colaboradores citados han sido las siguientes:

Considerando que:

Como se puede comprobar, en ninguna de las facturas emitidas por Espilce, S.L. y Remigio se concretan qué servicios se prestan, por lo que no ha quedado acreditado que la función realizada por los mismos sea la descrita en el Estudio de Precios de Transferencia 2011 a 2013 aportado.

En las facturas emitidas por Pelayo el concepto es también muy genérico

"Tareas de producción y coordinación", por lo que tampoco ha quedado acreditado que la función realizada sea la descrita en el Estudio de Precios de Transferencia 2011 a 2013 aportado. Adicionalmente hay que reiterar que en el objeto de los contratos suscritos entre la sociedad y sus clientes ya transcrito no figura la producción de los programas de televisión en los que participa Florian, limitándose a estipular que D. Florian aportará "su know how en la producción de los mismos". Por lo tanto, D. Pelayo no realiza labores de producción, ni aporta know how (o saber cómo, en castellano) a la producción de programas, si es que cuenta con alguno, dado que el know how que se aporta es exclusivamente el de Florian.

Tampoco ha quedado acreditado el "importante bagaje en el sector del ocio" con el que el Estudio de Precios de Transferencia aportado dota al "periodista colaborador".

Ninguno de los colaboradores externos aparece dado de alta en un epígrafe del IAE que les identifique con la descripción incluida en el documento aportado.

El total de las retribuciones que se satisfacen a los colaboradores durante cada uno de los ejercicios es ínfimo en comparación con la cifra neta de negocios de la sociedad, un 0,68% de esta en 2011, un 0,68% en 2012 y un 0,85% en 2013, y ni siquiera llega a superar el salario mínimo interprofesional en los ejercicios 2012 y 2013, superándolo por una cifra inferior a 2.000 euros en 2011.

En los contratos aportados se exige por los clientes de Wooloomooloo, S.L. que el servicio se preste por D. Florian, no haciendo mención a ningún otro colaborador o periodista.

Tal y como resulta de los contratos aportados, el contenido esencial de las prestaciones de servicios por las que WOOLOOMOOLOO, S.L., SL obtenía los ingresos era la labor profesional realizada por D. Florian, por lo que las citadas personas que han prestado servicios en calidad de colaboradores no han aportado ningún valor añadido a la labor de D. Florian.

b. Los medios materiales con que cuenta la sociedad son los siguientes:

En los ejercicios 2011, 2012 y 2013 WOOLOOMOOLOO S.L. declara inmovilizado material por importe de 192.705,70 €, 175.280,22 € y 130.291,47 € respectivamente estando constituido por un automóvil, ordenadores, teléfonos móviles y mobiliario.

Adicionalmente, la sociedad alquila a terceros tres inmuebles:

Inmueble situado en el municipio de Madrid CALLE000 NUM014, piso NUM015, con referencia catastral NUM016. El inmueble de Madrid coincide con el declarado por Florian como su vivienda habitual a efectos de determinar su domicilio fiscal de conformidad con lo establecido en el artículo 48 de la Ley 58/2003, General Tributaria .

Inmueble situado en el municipio de Barcelona CALLE001 NUM017- NUM018, piso NUM019, con referencia catastral NUM020.

Durante el ejercicio 2011 la sociedad también tuvo arrendado el inmueble situado en la CALLE002 NUM021, NUM022 de Barcelona, con referencia catastral NUM023. Dicho inmueble se encuentra arrendado a Micro Productions, S.L., con NIF B61463782, cuyo administrador único es Florian, que es titular del 96,50% de su capital social.

Los tres inmuebles se encuentran clasificados catastralmente como de uso residencial.

El inmueble de Madrid coincide con el comunicado a la Administración Tributaria por Florian a partir del 16-06-2012 como su vivienda habitual a efectos de determinar su domicilio fiscal de conformidad con lo establecido en el artículo 48 de la Ley 58/2003, General Tributaria .

Como ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad, de la redacción de los contratos suscritos entre Wooloomooloo, S.L. y sus clientes se desprende que la totalidad de los gastos de desplazamiento, alojamiento y de vestuario ocasionados por la participación en los programas de televisión de D. Florian (que constituye el único objeto de los contratos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes), son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO). Esto es, los medios materiales imprescindibles para la realización de la actividad de la sociedad, que consiste exclusivamente en servicios prestados personalmente por D. Florian, son aportados por sus clientes.

En cualquier caso, el contenido esencial de las prestaciones de servicios de WOOLOOMOOLOO, S.L. a sus clientes son los servicios prestados por D. Florian, dado que los mismos constituyen el único objeto de los contratos suscritos entre ellos, no aportándose por los medios materiales a disposición de la sociedad valor añadido a la labor de D. Florian.

En CONCLUSIÓN, del análisis de los contratos aportados y de los medios humanos y materiales a disposición de la sociedad, resulta que es indudable que los terceros contratan con la sociedad para que el servicio se preste por D. Florian. En definitiva, se trata de servicios de carácter personalísimo

Por tanto, el contenido de las prestaciones de servicios por las que WOOLOOMOOLOO, SL obtenía los ingresos era la labor profesional realizada por D. Florian. La presencia de D. Florian es exigida por los contratos suscritos con los clientes de la sociedad.

A la vista de los medios materiales y humanos de la entidad distintos de D. Florian en la prestación de los servicios tenidos en cuenta, la sociedad no aporta un valor añadido a la labor de aquél más allá que la de satisfacer los gastos que posteriormente se relacionan.

Todo ello habida cuenta de que se trataban de servicios personalísimos y en los que la función esencial de la prestación de los servicios la asumía D. Florian, quien aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como profesional, exigiéndose en todos los contratos firmados con los clientes su intervención personal en la prestación del servicio.

Por tanto, con los medios personales anteriormente indicados la sociedad no puede por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza requiriendo para ello la participación de D. Florian

Por otra parte, los medios materiales de la sociedad no son relevantes para la prestación de estos servicios de carácter personalísimo.

Consecuentemente, la sociedad WOOLOOMOOLOO, S.L. no podría por sus propios medios, al margen del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada, prestar los servicios profesionales a terceros.

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad WOOLOOMOOLOO, SL con motivo de los servicios profesionales de D. Florian ascienden a:

Estos precios han sido pactados entre partes independientes. Sin embargo, D. Florian percibe retribuciones de la sociedad WOOLOOMOOLOO, SL por estos mismos servicios que le presta por importe de:

(*) Se corrige el error material cometido en el acta, en la que aparecían gastos por sueldos y salarios contabilizados satisfechos a D. Florian por importe de 1.033.888 euros cuando el importe efectivamente contabilizado en dicha cuenta es de 1.042.062 euros (1.033.888,00 correspondientes a retribuciones dinerarias y 8.174,00 correspondientes a retribuciones no dinerarias).

Es evidente a la vista de todo lo expuesto anteriormente que la valoración de la operación vinculada existente entre D. Florian y WOOLOOMOOLOO, SL no se ajusta al valor normal de mercado.

Por otra parte, el artículo 16 del RIS establece en su apartado 6:

(...)

En el presente caso se trata de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada por lo que en el supuesto de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del RIS sería aplicable en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 la presunción de coincidencia de los valores convenido y de mercado que establece este precepto, pero los requisitos no se cumplen puesto que:

- Pese a que la entidad es una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto y más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio proceden del desarrollo de actividades profesionales no cuenta con medios materiales y humanos adecuados, distintos de la propia persona del socio y administrador. Como ya se ha puesto de manifiesto, la actividad principal de la sociedad no se podría realizar sin la intervención de D. Florian.

En este sentido, conviene tener en cuenta la consulta no vinculante 0002-07 de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas de la Dirección General de Tributos, de fecha 20/02/2007, que respecto al alcance de la expresión "que la entidad cuente con medios personales y materiales adecuados para el desarrollo de sus actividades" señala lo siguiente:

"A estos efectos debe entenderse como una sociedad que preste los servicios mediante una adecuada estructura económica, es decir, que tenga la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por si algún valor añadido. En consecuencia, la empresa, con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto social. En definitiva, se está exigiendo que la empresa tenga el suficiente personal (distinto al contribuyente con el que se plantea la operación vinculada) con capacidad para prestar esos servicios sin depender de terceros."

Y en este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 11 de septiembre de 2014, RG 5473/2012, al manifestar expresamente que comparte esta interpretación indicada por la Dirección General de Tributos. Así manifiesta en la Resolución: "Por tanto, debe observarse que en el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada, pues, obviamente, los servicios de aquella persona redundan directamente en el ejercicio de la actividad profesional por la sociedad, y siempre estarán presentes, lo que vaciaría de contenido el requisito al que se condiciona la norma la aplicación de aquella presunción".

4. Valoración de la operación vinculada a valor de mercado.

4.a) Método de determinación del valor normal de mercado

La operación a valorar son los servicios prestados por D. Florian a la empresa WOOLOOMOOLOO, S.L.

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

En cuanto a los métodos a aplicar para la determinación del valor de mercado, resulta de aplicación el artículo 16 del TRLIS en su apartado 4, que dispone:

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en

una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

A su vez, el artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Vigente en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 a los que se refiere el presente acuerdo establece lo siguiente:

1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

... () ...

El artículo 16, apartado 2 del TRLIS dispone:

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

En diligencia nº 3 de fecha 27 de mayo de 2016 se solicita al compareciente aportación por escrito la documentación a que se refiere el art. 16.2 TRLIS (aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo) y los artículos 18, 19 y 20 del RIS (aprobado por RD 1777/2004 de 30 de julio), relativa a las operaciones vinculadas realizadas en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, entre D. Florian y la sociedad WOOLOOMOOLOO, SL.

En diligencia nº 4 de fecha 20 de julio de 2016, el representante aporta Informe de valoración referida a los ejercicios 2011 a 2013, del que se desprende una correcta aplicación, según ellos, de la valoración de las operaciones vinculadas, concluyendo que los sueldos que se asignan cubren correctamente los criterios valorativos legales.

En dicho informe, titulado "Estudios de Precios de Transferencia. Ejercicios 2011 a 2013. Woolloomooloo, S.L.", al que ya se ha hecho referencia con anterioridad, el obligado tributario realiza, resumidamente (para la consulta de su texto completo, por razones de economía procesal, nos remitimos al expediente del procedimiento, en el que el mismo figura), el siguiente análisis de comparabilidad (el subrayado ha sido realizado por la Administración):

"4.1. Análisis de la aplicabilidad de los métodos tradicionales.

El método del precio libre comparable o CUP es aquel que consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables

...()...

la aplicabilidad del CUP debe descartarse automáticamente, pues la sociedad no contrata a terceros independientes prestaciones de servicios idénticas a las prestadas por JG por cuanto se trata de un servicio vinculado a la persona física en cuestión.

...()...

si bien es cierto que JG presta servicios a la compañía televisiva, estos son distintos a los prestados por la sociedad. En este sentido y como consecuencia de la insistencia por parte de los Tribunales Administrativos y Jurisdiccionales Españoles, en relación a su aplicabilidad, se procederá a realizar un análisis detallado de las circunstancias de comparabilidad expuestas por las Directrices de la OCDE...

... () ...

A) Características de los bienes o de los servicios., párrafo 1.39 de las Directrices

..()..

En este sentido puede observarse que el alcance de ambos servicios no es el mismo (criterio establecido en el párrafo 1.39 de las Directrices) por cuanto al prestar el servicio a la cadena televisiva se está realizando una prestación de servicio laboral de en relación a la ejecución de programas concretos y, en cambio, al prestar el servicio a la sociedad está realizando las funciones propias de consultor, programador y realizador de programas. ambas funciones no se consideran idénticas (criterio establecido en el artículo 16.49) ya que la meta en ambos casos es distinta; cuando realiza funciones de presentador busca el desarrollo de un espectáculo o programa durante el tiempo que dura éste, gestionando el tiempo de las intervenciones, los temas de debate y la gestión del plató mientras que al prestar servicios de consultoría televisiva y de ocio está desarrollando unos servicios de producción y dirección estratégica de realización de los programas, coordinación en el sí de la cadena televisiva, servicios de publicidad y fomento de la audiencia.

... () ...

B) Análisis Funcional, párrafo 1.42 de las Directrices de la OCDE

... () ... "Al prestar servicios a la sociedad vinculada la persona física no asume riesgos, sino que es ésta la que los asume. En este sentido, los riesgos (en mayor medida económicos) que puedan generar las prestaciones de servicios de JG serán cubiertos y pagados por parte de la sociedad vinculada. Así pues, la sociedad vinculada funciona como "umbrella" de la persona física, suponiendo ello una diferencia importante en relación a la eventual comparabilidad (párrafo 1.45 de las Directrices). Todo ello ha sido analizado en el apartado 3.5 del presente Estudio de Precios.

... ()...

Así pues, el riesgo es el mayor condicionante de la contraprestación, pues la asunción o distribución de los riesgos influye en las condiciones entre empresas y remarca las funciones que las mismas deberán desarrollar así como al grado de adversidad al que están sujetas (aspecto que debe ser compensado económicamente). En este sentido, ello refuerza la necesidad, por parte de la sociedad, de recibir una remuneración capaz de hacer frente a las eventualidades a las que deba enfrentarse.

... ()...

C) Cláusulas Contractuales, párrafo 1.52 de las Directrices de la OCDE

...()...

En relación al efecto probatorio de la existencia de los mismos, estos vienen detallados y configurados en la parte de las "Estipulaciones" de los contratos celebrados entre la sociedad vinculada y la compañía televisiva en fechas 3 de mayo de 2010 y 17 de junio de 2013 (referenciados en detalle en el análisis funcional del presente Estudio). En este sentido, queda determinado como el riesgo de la prestación de los servicios de JG en relación a la programación, audiencia y publicidad vienen asumidos por la sociedad vinculada, lo que implica, a sensu contrario, que cuando la persona física presta servicios a la sociedad no los está sumiendo ella sino que son canalizados y cubiertos por la entidad vinculada, aspecto que no sucede cuando el mismo los presta a un tercero independiente.

... ()...

D) Circunstancias Económicas, párrafo 1.55 de las Directrices de la OCDE

...()...

En relación a lo anterior, cuando JG presta sus servicios a la compañía televisiva, su performance o actuación va enfocada, directamente al espectador o consumidor final y, en cambio, cuando presta sus servicios a la entidad vinculada lo está prestando a un intermediaria o prestadora de los servicios. En este sentido, habiendo reflejado que la sociedad dispone de medios humanos, materiales e inmateriales para poder prestar dichos servicios, queda manifestada la realidad de la presente transacción.

No obstante lo anterior y en aras de los recientes pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central, de no considerar la existencia de dicha transacción jurídica, igualmente no se estaría frente a un mismo tramo de mercado o público, pues cuando JG presta sus servicios a la sociedad, éstos no siempre van dirigidos al consumidor final o audiencia (solamente irán dirigidos a la audiencia los relativos a la publicidad y la promoción de ingresos por SMS o llamadas al prefijo 906) dado que la actividad de consultoría y programación tiene un efecto interno en la compañía televisiva, prestando asesoramiento a la misma en relación a la programación estratégica y el funcionamiento eficaz de la compañía"

...()...

E) Estrategias Empresariales, párrafo 1.59 de las Directrices de la OCDE:

...()...

Cuando JG presta sus servicios a la compañía televisiva está buscando su consolidación y mayor reconocimiento en el mercado de ocio español mediante la realización de programas con alta audiencia y popularidad, asegurando ello su continuada en el panorama escénico español.

En relación a la estrategia empresarial llevada a cabo al operar con la sociedad, la persona física está intentando aquí limitar la potencial asunción de riesgos que implica el trabajo realizado. En este sentido, el mismo es trabajador de una cadena televisiva a la cual impone indemnizaciones y deberes de reparación de cuantías que llegan a equiparar a las rentas ingresadas en un año (ello se refleja en los contratos expuestos en el análisis funcional), lo que supone la asunción de riesgos relevantes para el mismo. Así pues, prestando sus servicios a la sociedad asegura la indemnidad de su patrimonio personal, limitando su responsabilidad al capital aportado a la misma.

...()...

Conclusión en relación a los factores de comparabilidad analizados:

Atendiendo a todo lo expuesto a lo largo del análisis de los cinco factores de comparabilidad se concluye que no se da lo previsto en las Directrices de la OCDE, párrafo 3.28 como condición de comparabilidad.

...()...

Así pues el CUP se considera descartado dado que no se dan las condiciones óptimas de comparabilidad para poder considerarlo como método aplicable de forma fiable.

A su vez como consecuencia de la falta de operaciones que se consideren idénticas o equiparables entre una parte vinculada y un tercero independiente (ya expuesto y analizado a lo largo del presente análisis económico) deberán descartarse el resto de métodos considerados tradicionales basados en el precio de la operación. Éstos son:

Método del Coste Incrementado, reflejado en el artículo 16.4 letra b) de la LIS .

Método del Precio de Reventa, estipulado en el artículo 16.4 letra c) de la LIS.

Por lo que se refiere al método de la Distribución del Resultado, en el párrafo 2.108 y siguientes de las Directrices de la OCDE, se establece que este método tiene como finalidad la de establecer el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan. No obstante, también se establece que "(este método) no se aplicaría en aquellos casos en los que una parte ejerce funciones simples y no realiza ninguna aportación significativa". En este sentido, el hecho de que JG aporte sus derechos de imagen y voz, impide la procedencia del análisis mediante el método referenciado.

Como consecuencia de ello, se procederá a realizar un análisis de comparabilidad en base al margen obtenido por la compañía, usando el método previsto en el artículo 16.4 letra e) de la LIS , llamado Método del Margen Neto del Conjunto de las Operaciones."

Como se aprecia, en el "Estudio de precios de transferencia" aportado se considera que no existe ningún comparable interno a la relación entre D. Florian y Woolloomooloo, S.L.

Sin embargo, la documentación aportada obvia que existe un comparable interno especialmente adecuado y evidente por ser una operación equiparable realizada por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable son las operaciones entre la sociedad Woolloomooloo, S.L. y los terceros (Mediaset, Publiespaña y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U.) de los que Woolloomooloo, S.L. obtiene sus ingresos por servicios prestados por D. Florian.

Por tanto, en contra de las conclusiones del análisis realizado por el obligado tributario, el método que claramente es el más adecuado para practicar la valoración a valor de mercado de esta operación vinculada, es el método del precio libre comparable previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS. Así resulta no sólo del análisis de los hechos y circunstancias del presente caso y de la normativa recogida en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sino también de las conclusiones a las que han llegado, en supuestos equivalentes al presente, la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

A esta conclusión se llegó tras realizar un análisis de comparabilidad entre los servicios prestados por D. Florian a Woolloomooloo, S.L. y los servicios prestados por Woolloomooloo, S.L. a sus clientes, sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física socio de la sociedad, D. Florian, la que necesariamente preste el servicio, de forma tal que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio. Consiguientemente, las características específicas del servicio prestado por D. Florian a Woolloomooloo, S.L. son las mismas que las del servicio prestado por Woolloomooloo, S.L. a sus clientes.

El servicio que presta D. Florian a Woolloomooloo, S.L. es el de "la presentación/co-presentación y/o colaboración en programas de televisión que se emitan en cualquier canal gestionado por el Grupo MEDIASET ESPAÑA. Asimismo, la SOCIEDAD, a través de D. Florian se compromete a promocionar al Grupo Mediaset así como aquellos programas en los que intervenga éste, aportando su know how en la producción de los mismos", que es exactamente el mismo servicio que Woolloomooloo, S.L. presta a sus clientes, según se deduce de los contratos con sus clientes.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio realizada por Woolloomooloo, S.L. a sus clientes la asume la persona física, D. Florian, que es la única persona con la que cuenta la sociedad que pueda prestar dichos servicios. De hecho, en los contratos de Woolloomooloo, S.L. con sus clientes se exige que D. Florian preste el servicio.

- o Los activos empleados son en esencia sus cualidades como profesional y los derechos intangibles de imagen y voz de D. Florian, que son propiedad de D. Florian, como no podía ser de otra manera, que es quien los cede a la sociedad para que esta los ceda a sus clientes.

- o La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física:

- * El riesgo de mercado es asumido por D. Florian, puesto que un descrédito del mismo o descenso de su popularidad implicaría, en el caso de que a consecuencia de ello descendiera la cifra neta de negocios de Woolloomooloo, S.L., un descenso inmediato de las retribuciones percibidas por D. Florian, puesto que estas se nutren de la cifra neta de negocios de Woolloomooloo, S.L. y son decididas por el propio D. Florian, administrador único de dicha sociedad.

(El riesgo derivado de la eventual obligación de pagar indemnizaciones y/o sanciones al personal contratado por la sociedad también es asumido por D. Florian:

De manera indirecta, por cuanto la minoración en el patrimonio neto de Woolloomooloo.S.L. derivada del pago de indemnizaciones y/o sanciones a los trabajadores es asumida por D. Florian, vía minoración del valor de su participación social, como titular del 99,18% de su capital social, siendo titular del resto su padre.

De manera directa, pues de una comparación de la cifra neta de negocios de Woolloomooloo, S.L. en los ejercicios objeto de comprobación (1.576.982,76 euros en el ejercicio 2011, 738.803,68 euros en el ejercicio 2012 y 423.246,89 en el ejercicio 2013) con las retribuciones percibidas por los empleados de la sociedad distintos de D. Florian (13.337,11 euros en el ejercicio 2011, 18.090,88 euros en el ejercicio 2012 y 21.295,08 euros en el ejercicio 2013) resulta, incluso si tenemos en cuenta las retribuciones de los colaboradores externos, que la sociedad cuenta con sobrados medios, derivados de prestaciones de servicios realizadas esencialmente por D. Florian, para atender a los eventuales pagos por dicho concepto que pudieran surgir. De este modo, de no atender Woolloomooloo, S.L. dichos pagos la responsabilidad del impago sólo podría deberse a la actuación culposa del administrador único de la sociedad, que resulta ser D. Florian, por lo que se le podría exigir directamente el pago por los acreedores a través de la acción social de responsabilidad, de conformidad con lo establecido en los artículos 236 ("Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por

actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales") a 241 bis del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

* En cuanto al riesgo de impago y a los riesgos financieros y de liquidez, si Woolloomooloo, S.L., en adelante la sociedad, no cobra de los clientes, tampoco cobrará Florian, puesto que sus retribuciones son satisfechas con los fondos que Woolloomooloo, S.L. recibe de los clientes, y si la sociedad cobra con retraso, también D. Florian cobrará con retraso, dado que la sociedad no dispondrá de fondos para pagar a Florian.

* Respecto a los riesgos inherentes a la Profesión y a los riesgos legales, la afirmación de que "la sociedad asume el riesgo de reclamaciones por daños y perjuicios por todas y cada una de las afirmaciones que realice JG en el transcurso de sus actuaciones" no es cierta, y tampoco es cierto que en caso de resolución unilateral del contrato, de incumplimiento del deber de exclusividad por D. Florian, o de las obligaciones del contrato por no ejecución de los servicios por D. Florian, el riesgo derivado de dichas omisiones y/o acciones no recaiga sobre D. Florian:

Si la sociedad tiene que hacer frente a una demanda de responsabilidad de sus clientes por las acciones, afirmaciones o incumplimientos realizados por Florian, la sociedad podrá reclamar a D. Florian el pago de las responsabilidades incurridas, por deberse a su actuación culposa.

En caso de resolución unilateral del contrato por la sociedad, al deberse a la actuación culposa del administrador único de la sociedad, que resulta ser D. Florian, tanto la sociedad como los acreedores sociales podrían exigir a D. Florian el pago de dicha responsabilidad a través de la acción social de responsabilidad.

Las responsabilidades derivadas de las acciones y omisiones de D. Florian frente a terceros distintos de los clientes serán exigidas directamente a D. Florian.

(Respecto a los riesgos materiales, los activos materiales aportados por la sociedad, como se ha puesto de manifiesto en el punto tercero, no son esenciales para la prestación del servicio a sus clientes, por lo que los desperfectos que en ellos se causen no afectan al valor del servicio prestado por la sociedad a sus clientes ni por D. Florian a la sociedad, puesto que ambos podrían prestarse con las mismas características y el mismo valor prescindiendo de los activos materiales aportados, pero no podrían prestarse sin la actuación de D. Florian.

En cualquier caso, toda vez que D. Florian es titular del 99,18% de su capital social, cualquier depreciación de los activos de Woolloomooloo, S.L. será asumida por D. Florian vía minoración del valor de su participación.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice por una persona en concreto, D. Florian. 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.

Como ya se ha puesto de manifiesto en el punto anterior, las responsabilidades y riesgos derivados de las operaciones realizadas por Woolloomooloo, S.L. con sus clientes son asumidas en esencia por D. Florian.

Además, los contratos contienen una cláusula de exclusividad de D. Florian con la cadena de televisión.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio, dado que en función de la personalidad de cada uno de los presentadores y colaboradores de los de los diferentes programas de televisión varía enormemente la percepción de los mismos por los espectadores.

El mercado en el que operan Woolloomooloo, S.L. y D. Florian, es exactamente el mismo, el mercado de empresas buscando a un presentador de televisión con la cara, el nombre y la voz de D. Florian, que aporte adicionalmente el "know how" concreto que sólo posee D. Florian en la producción de los mismos.

- Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. Puesto que el único activo relevante para la prestación de servicios efectuada por Woolloomooloo, S.L. a sus clientes es la labor de D. Florian, la estrategia comercial de Woolloomooloo, S.L. y D. Florian es exactamente la misma, el reconocimiento de las cualidades profesionales de D. Florian en el mercado, dado que sin dicho reconocimiento, ni Woolloomooloo, S.L., ni Florian obtendrían ingresos por las prestaciones de servicios realizadas.

Como consecuencia con todo lo anterior, el método claramente más adecuado es el 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".

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones equiparables entre personas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio, para valorar la operación vinculada realizada entre D. Florian y WOOLOOMOOLOO, S.L. disponemos de un comparable interno especialmente adecuado y evidente, por ser una operación equiparable realizada por la entidad vinculada WOOLOOMOOLOO, S.L. con un

independiente. Este comparable son las operaciones entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes (MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U.) de las que la primera obtiene sus ingresos por servicios prestados por D. Florian.

WOOLOOMOOLOO, S.L., es una entidad independiente de MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U., dado que no concurren entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U., respectivamente, ninguno de los supuestos de vinculación, que son los establecidos en el artículo 16.3 del TRLIS.

La operación descrita es, sin lugar a duda, el mejor comparable con diferencia para fijar el valor de mercado de los servicios prestados por D. Florian a WOOLOOMOOLOO, S.L. ¿Qué sentido tendría que acudiéramos, como pretende el obligado, a lo que pagan empresas distintas de MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U. por servicios supuestamente similares a los de D. Florian cuando resulta que disponemos de información precisa y cuantificable de lo que pagan precisamente MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U. a una sociedad de D. Florian en la que es el propio D. Florian el que presta esencialmente los servicios y sin que la sociedad aporte ningún valor añadido relevante? Es obvio que este es el comparable más cercano y fiable para determinar el valor de mercado de los servicios que presta D. Florian a WOOLOOMOOLOO, S.L.

Debe hacerse también constar que los comparables externos que toma la sociedad: remuneraciones satisfechas por sociedades activas cuya actividad estuviera comprendida en los CNAE 5916 Actividades de producciones de programas de televisión, 6010 Actividades de radiodifusión y 6020 Actividades de programación y emisión de televisión que cuentan como máximo 5 empleados en plantilla, que disponen de página web y que no estén participadas en 25% por un accionista o participada, a excepción de aquellas participadas por personas físicas no son los comparables más adecuados en el caso que nos ocupa por cuanto la sociedad WOOLOOMOOLOO, S.L.:

- Cuenta con tres personas, pero es D. Florian quien constituye el elemento esencial y nuclear de los servicios, sin el cual estos no podrían prestarse, y quien realmente aporta un valor añadido a la actividad. Tampoco los medios materiales de la sociedad aportan al ejercicio de la actividad valor alguno. En definitiva, la sociedad carece de medios humanos y materiales para realizar la actividad si no es por la necesaria e imprescindible participación de D. Florian, no aportando valor añadido a la labor de este.

- De conformidad con los contratos con los clientes aportados la única actividad de la sociedad es "poner a disposición de MEDIASET los servicios de D. Florian para la presentación/co-presentación y/o colaboración en programas de televisión que se emitan en cualquier canal gestionado por el Grupo MEDIASET ESPAÑA. Asimismo, la SOCIEDAD, a través de D. Florian se compromete a promocionar al Grupo Mediaset así como aquellos programas en los que intervenga éste, aportando su know how en la producción de los mismos", comprometiéndose también Wooloomooloo, S.L. a "que el PRESENTADOR, prescriba en el seno de los programas en que intervenga productos y servicios de valor añadido (audiotex, SMS, 906, tec.) vinculados a la explotación comercial del propio programa". En consecuencia, Wooloomooloo, S.L. no ejerce ninguna actividad comprendida en los CNAE 5916-Actividades de producciones de programas de televisión, 6010 Actividades de radiodifusión y 6020 Actividades de programación y emisión de televisión.

- El 99,18% del capital social de Wooloomooloo, S.L. es de titularidad de D. Florian, que es también su administrador único, y se está comparando a Wooloomooloo, S.L. con sociedades que no estén participadas en 25% por un accionista o participada, a excepción de aquellas participadas por personas físicas, cuando lo lógico sería que se comparara con sociedades participadas en más de un 99% por una persona física que es su administrador único y cuya labor es el activo esencial para generar la totalidad de los ingresos de la sociedad.

- Los datos obtenidos de los comparables externos son datos procedentes de las cuentas declaradas por terceros que no han sido objeto de comprobación administrativa y posterior revisión judicial, permaneciendo los datos reales, en caso de haber sido objeto de comprobación, ocultos por tener carácter reservado.

Adicionalmente, el método del margen neto del conjunto de operaciones que propone utilizar el obligado tributario, de acuerdo con el artículo 16.4.2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades solo es aplicable "Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores", y es obvio que lo anterior no ocurre en el presente caso.

En este caso existe un comparable interno especialmente adecuado y evidente para aplicar el método del precio libre comparable, por lo que en ningún caso sería aplicable el método del margen neto del conjunto de operaciones referido por el obligado en su documentación. Sin embargo, el obligado, en el informe titulado "Estudios de Precios de Transferencia. Ejercicios 2011 a 2013. Wooloomooloo, S.L." aportado, en vez de aplicar el método del precio libre comparable, y reconociendo que conoce que el Tribunal Económico-Administrativo Central y los Tribunales de Justicia españoles han concluido que dicho método es el aplicable en casos equivalentes al presente, manifiesta en el informe aportado que como consecuencia de la insistencia por parte de los Tribunales Administrativos y Jurisdiccionales Españoles, en relación a su aplicabilidad, se procederá a realizar un análisis detallado de las circunstancias de comparabilidad expuestas por las Directrices de la OCDE....

A continuación, el obligado tributario realiza en el informe aportado un análisis funcional para intentar justificar la utilización del método del margen neto conjunto de operaciones utilizando como comparables externos

sociedades cuya actividad y circunstancias difieren de la actividad y circunstancias de Woolloomooloo, S.L... Dicha elección de método y de comparables externos denota que el obligado había decidido el resultado de la valoración de las operaciones vinculadas que iba a obtener antes de realizar el análisis de comparabilidad y de aplicar el método del margen neto del conjunto de operaciones, de modo que la elección del método y su aplicación vino determinada por el resultado que se pretendía obtener y no al revés, como ordena la ley.

Como viene implícitamente a reconocer el obligado tributario en el informe aportado, la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central ha concluido, en casos equivalentes al del obligado tributario, la procedencia de la aplicación del método del precio libre comparable y del comparable utilizado en el presente caso por la inspección para determinar el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre personas y entidades vinculadas, y de la forma de determinación del valor de mercado efectuada por la Inspección. En este sentido resulta de especial interés la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2016 recaída en recurso de alzada para unificación de criterio con número 08483/2015/00/00, cuyo Fundamento de Derecho Quinto dispone lo siguiente:

Quinto.

Como se señaló más arriba, dos operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del RIS que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias. Ya se indicaba también, anteriormente, que para dicha comparación sólo habrán de tenerse en cuenta, de entre las circunstancias señaladas, aquéllas que sean relevantes.

La primera conclusión que cabe extraer es que el análisis de comparabilidad estará sujeto a una importante casuística, tan amplia como diferentes sean los tipos de operaciones vinculadas que puedan suscitarse, resultando muy difícil extraer reglas generales en esta materia, esto es, extensibles a múltiples supuestos de operaciones vinculadas.

Ahora bien, en el supuesto aquí analizado que da lugar al criterio debatido, concurren las notas características siguientes:

- La entidad M realizaba la actividad de prestación de servicios de radiodifusión y televisión, servicios que eran prestados personalmente por la Sra. X, administradora de la entidad, circunstancia ésta determinante para la contratación por terceros de los citados servicios, puesto que en los contratos con terceros independientes se requiere que sea la persona física vinculada la que preste el servicio, pues el tercero independiente contrata con la sociedad un servicio condicionado a la participación indispensable de la persona física: De ello se infiere que el servicio prestado por la persona física a la sociedad vinculada es, por tanto, el mismo que el que la sociedad M presta a esos terceros independientes.

- Los servicios facturados por la entidad M a los terceros independientes son exclusivamente los prestados por la Sra. X. De ello se concluye pues, en cuanto a las funciones asumidas por las partes, la función esencial (e incluso en un supuesto como el considerado la única función) es la prestación de servicios por la persona física siendo ésta el activo fundamental e imprescindible de M para poder desarrollar la actividad.

- Características del mercado: se trata de un mercado en el que se busca a una persona concreta, no siendo indiferente contratar a una persona u otra.

Así las cosas, debe examinarse si en un supuesto como el aquí analizado, caracterizado esencialmente por las notas indicadas, cabe tomar como comparable de la prestación de trabajo realizada por la Sra. X a la entidad M, el valor de los servicios prestados por la entidad M a los terceros clientes.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo importantes modificaciones en el régimen de operaciones vinculadas, adaptando la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. Con fecha 22 de julio de 2010 se aprobó por el Consejo de la OCDE una nueva Guía de Precios de Transferencia que modificó los capítulos I, II y III de las directrices aprobadas en 1995 e introdujo un nuevo capítulo IX en el que se desarrolla la aplicación de precios de transferencia en las operaciones de reestructuración empresarial. Las principales modificaciones consistieron, además de en el nuevo capítulo citado, en la eliminación del principio de jerarquía en la aplicación de los métodos de valoración y en el desarrollo de forma detallada del análisis de comparabilidad.

La citada Guía, al desarrollar el análisis de comparabilidad, señala en el punto 36 de su Capítulo I que "para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas). Las características o "factores de comparabilidad" que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que éstas persiguen". Y añade en el punto 37 del mismo

Capítulo que "la importancia de estos factores en la determinación de la comparabilidad dependerá de la naturaleza de la operación vinculada y del método de determinación de precios adoptado". Por su parte, el punto 1.38 establece que "si cabe suponer razonablemente que la diferencia no ajustada no va a afectar significativamente a la comparabilidad, la operación en cuestión realizada en el mercado libre no debe rechazarse como comparable potencial, aunque no se disponga de alguna información".

Pues bien, este Tribunal Central no encuentra obstáculo respecto a la comparabilidad o equiparabilidad de ambas operaciones. Por un lado, no existen diferencias significativas en cuanto a las características de los servicios prestados, toda vez que éstos son sustancialmente iguales, pues en los servicios que presta la entidad M a los terceros independientes se exige que sea la propia Sra. X quien los preste. Tampoco se aprecian diferencias significativas en cuanto a las características de los mercados en los que se prestan los servicios, puesto que en ambos casos se trata del mercado de las telecomunicaciones en el que la contratación se realiza atendiendo a las características y condiciones personales de la persona que habrá de prestar el servicio. Tratándose de servicios prestados por la misma persona, la Sra. X, no se aprecian tampoco entre ambas operaciones diferencias destacables en cuanto a las responsabilidades, riesgos o beneficios para las partes contratantes derivados de los términos contractuales.

En relación con este aspecto, respecto al análisis funcional, el TEAR consideró que la Administración no lo realizó adecuadamente pues, de haberlo hecho, le habría llevado en buena lógica a practicar un ajuste en el precio de la operación entre partes independientes para reconocer un margen de beneficio a la sociedad M como retribución a sus funciones, a los riesgos asumidos y a los activos empleados. Señala el TEAR que el análisis funcional realizado por la Inspección no va más allá de la afirmación de que, a su juicio, la entidad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. Sin embargo, en el acuerdo de liquidación la Inspección al considerar como factor de comparabilidad "las funciones asumidas por las partes", indica que:

"La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física (Sra. X), quien asume la mayoría de los riesgos, dado que responde del buen fin de los servicios prestados. Los principales activos empleados en la prestación de los servicios son sus propias cualidades como profesional del periodismo, tal como resulta de la propia naturaleza de los mismos. En efecto, y de acuerdo con el contrato de fecha (...), suscrito con G, S.A. la Sra. (X) prestaría los servicios de "voz en off" (directo y/o diferido) y narración de imágenes en directo en el programa televisivo (...), y en virtud del contrato suscrito con A, S.A. de fecha (...), asumiría la prestación del servicio de presentación del programa (...).

Tales contratos deben considerarse "intuitu personae", siendo las especialidades cualidades profesionales de la Sra X las que determinan la celebración de los mismos, y así queda patente por ejemplo, en el contrato celebrado el (...), en el que M garantizaba que el servicio sería prestado personalmente por la Sra. X, de tal forma que si la misma -Sra. X- no asumiera tales funciones o no prestase el servicio, A, S.A. tendría la facultad de resolver el contrato. El carácter personalísimo de tales servicios también queda patente por la cláusula de exclusividad que incluyen ambos contratos, conforme a los cuales la referida entidad se comprometía a que la Sra. X no prestase sus servicios a favor de ninguna otra cadena de televisión ..."

Es decir, la Inspección destacó como principal activo en la prestación de los servicios las cualidades profesionales de la Sra. X, que asume la función esencial en la prestación de los mismos. No cabe duda de que la principal función en ambas operaciones es la de prestar un servicio de carácter personalísimo, un servicio que sólo puede ser prestado en ambos casos por la misma persona y que es sustancialmente el mismo. Así, en el contrato suscrito con A, S.A. se advierte expresamente que la sociedad garantiza que el servicio será prestado personalmente por la persona física, de forma que si la misma no asumiera tales funciones o no prestara el servicio, A SA tendrá la facultad de resolver el contrato y exigir la correspondiente indemnización por los daños y perjuicios causados, estableciéndose además un compromiso de exclusividad.

No es cierto, por tanto, como afirma el TEAR, que el análisis funcional de la Administración no vaya más allá de la afirmación de que la entidad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. A la vista de lo expuesto, la Administración no sólo reconoce que la entidad dispone de medios humanos, concretamente de la Sra. X, para la prestación de los servicios sino que indica expresamente que dicha Sra. X es el principal activo para prestarlos dado el carácter personalísimo de dichos servicios.

Ciertamente, la Inspección, tal como señala el TEAR, no ha determinado en su análisis funcional un ajuste por el margen de beneficio para la sociedad M que retribuyera de algún modo sus funciones, los activos empleados y el riesgo asumido. Pero este hecho no constituye, a juicio de este Tribunal Central, un impedimento para apreciar la equiparabilidad de las operaciones dadas las peculiares circunstancias concurrentes en el presente caso: - Carácter personalísimo de los servicios prestados, en los que participa exclusivamente la Sra. X.

- Los únicos servicios facturados por M a los terceros independientes son los prestados por la Sra. X.
- La principal función es la de la Sra. X, indispensable e imprescindible para la prestación de los servicios.
- El principal activo de la entidad M es, por tanto, la Sra. X, sus concretas cualidades personales y profesionales.

- Los riesgos asumidos en ambas operaciones se centran esencialmente en el papel determinante de la Sra.

X.

Piénsese, en este sentido, que conforme a la presunción establecida en el artículo 16.6 del RIS una de las condiciones para que el obligado tributario pueda considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada es que la entidad "cuenta con medios materiales y humanos adecuados".

Este Tribunal Central se ha pronunciado respecto del alcance de esta expresión en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 5473/12) en relación al artículo 45.2 del RD Legislativo 3/2004, (pronunciamiento que entendemos plenamente extensible al artículo 16.6 del RIS), y ha indicado que a efectos de interpretar el artículo 45.2 del TRIRPF, no se puede considerar que los medios personales y materiales exigidos sean los genéricos para la existencia de cualquier actividad económica, sino que los medios deben ser específicos para la actividad profesional. Es decir, la sociedad ha de tener la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por sí algún valor añadido; con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto social. En el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada.

Pues bien, no se aprecia en el presente caso un particular valor añadido por la sociedad M que exija el reconocimiento de un margen de beneficio para dicha entidad como ajuste a practicar sobre el precio de las operaciones con terceros independientes. Teniendo en cuenta el carácter personalísimo de los servicios prestados por la sociedad, que exigen la necesaria intervención de la Sra. X, resulta claro que no puede prestar dichos servicios con independencia de la persona física vinculada.

A mayor abundamiento, el resto del activo material de la sociedad está constituido por una vivienda que hace las veces de oficina para tareas administrativas y, sin embargo, según los contratos suscritos con las empresas independientes a las que se cede el derecho de explotación de los servicios personalísimos de la Sra. X, los servicios se prestan en los locales de las empresas contratantes. También forman parte del activo material simplemente medios informáticos (ordenador y fax), el mobiliario de la oficina y un vehículo Audi A5.

Además de la Sra. X, la entidad M tiene contratada a otra persona pero ésta realiza únicamente tareas administrativas.

En definitiva, pues, la sociedad M como tal no aporta un valor añadido relevante al aportado por la propia Sra. X en su servicio a la sociedad M. De ahí que, en opinión de este Tribunal Central, no sea necesario practicar ajuste alguno en el seno del análisis funcional, toda vez que las diferencias entre las operaciones comparables no son significativas.

Cosa distinta es que en la aplicación del método del precio libre comparable deban tenerse en cuenta determinadas correcciones como consecuencia de los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido la sociedad, que es lo que precisamente ha hecho la Inspección.

Según el TEAR, la Administración no ha aplicado el método del precio libre comparable porque para ello debería haber tomado como comparables relaciones laborales entre partes independientes en las que las funciones desarrolladas y las condiciones contractuales y económicas fueran equivalentes a las que la Sra. X mantenía con M. A juicio de este Tribunal Central, el hecho de que pudiera haberse tomado como comparable una relación laboral equivalente a la que tiene la Sra. X pero entre partes independientes y que, incluso, esta operación comparable hubiese sido particularmente idónea, no es motivo para descartar como comparable la efectivamente seleccionada por la Administración, de forma que no cabe rechazar el comparable utilizado por la exclusiva razón de que pudiera existir otro más adecuado.

Finalmente, respecto de las alegaciones formuladas en el presente recurso por el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado en la única instancia, en el sentido de que la resolución del TEAR siguió el criterio de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de enero de 2014 (Rec. 183/2012), que es firme, han de rechazarse porque en dicha sentencia, concerniente a las liquidaciones giradas al obligado por el Impuesto sobre Sociedades del período 2004-2007, no se planteaba problema alguno sobre precios de transferencia.

En opinión de este Tribunal Central, por tanto, cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Por todo lo anterior, el método que procede aplicar en este caso para determinar el valor de mercado de la operación vinculada, por ser el más adecuado, es el método del precio libre comparable, tomando a tal efecto como comparable (interno) las operaciones entre la sociedad WOOLOOMOOLOO, S.L. y los terceros MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U de los que la primera obtiene sus ingresos por servicios prestados por D. Florian.

La valoración se realiza por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable hay que hacer las correcciones que se estimen necesarias para obtener la equivalencia.

De acuerdo con lo expuesto, la aplicación del método consistirá en efectuar, sobre la base del mencionado comparable interno, las correcciones que, en su caso, se estimen oportunas para obtener la equivalencia. En concreto, se tendrán en consideración los gastos de la actividad en los que haya podido incurrir la sociedad.

4.b) Determinación del valor de mercado

En base al método expuesto, para la determinación del valor normal de mercado se procede de la siguiente manera:

El precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcula -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad WOOLOOMOOLOO, S.L., SL como contraprestación de los servicios personalísimos prestados por D. Florian.

Como ya se ha señalado, no puede olvidarse que el contenido esencial de las prestaciones de servicios por las que WOOLOOMOOLOO, SL obtenía los ingresos era la labor profesional realizada por D. Florian. El contenido esencial de los servicios prestados requería la presencia de D. Florian y sus cualidades personales.

La sociedad no aporta un valor añadido a la labor de aquél más allá que satisfacer los gastos que posteriormente se relacionan. Todo ello habida cuenta de que se trataban de servicios personalísimos y en los que la función esencial de la prestación de los servicios la asumía D. Florian, quien aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como profesional.

Las trabajadoras y los colaboradores externos de la sociedad efectuaban una intervención accesorias, irrelevante y fácilmente sustituible frente a la labor esencial de WOOLOOMOOLOO SL realizada por D. Florian.

En cuanto a los medios materiales, constituido por un automóvil, ordenadores, teléfonos móviles y mobiliario, nunca con dichos elementos materiales va a estar WOOLOOMOOLOO, S.L. en condiciones de poder por sí sola, sin la participación de D. Florian, prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza.

Por tanto, la actividad principal de la sociedad no se podría realizar sin la intervención de D. Florian. De hecho, se trata de servicios de carácter personalísimo que requieren la presencia del profesional, quien constituye la esencia de los servicios profesionales prestados a terceros.

Por otra parte, los medios materiales de la sociedad no son relevantes para la prestación de estos servicios de carácter personalísimo.

En conclusión la sociedad WOOLOOMOOLOO, SL no podría por sus propios medios, al margen del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada, prestar los servicios profesionales a terceros.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, a partir de los ingresos antes referidos, se tienen en cuenta para determinar el valor de mercado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

El anterior método y determinación del valor de mercado es el establecido por el TEAC en su Resolución número 08483/2015/00/00, de fecha 2 de marzo de 2016, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El Criterio establecido por la citada Resolución es el siguiente: "Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

El supuesto descrito anteriormente es precisamente el que concurre en el presente supuesto, por lo que al no aportar la sociedad valor añadido es lógico no reconocer un margen de beneficio a la misma y sin que el mismo deba reconocerse por el mero hecho de la existencia de una sociedad como establece el TEAC.

VALOR DE MERCADO AÑOS 2010, 2011 y 2012

La determinación del valor de mercado de la operación de referencia en los años 2010, 2011 y 2012, se efectúa a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Florian, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios.

En relación con los gastos declarados por la entidad, determinadas partidas de gasto no pueden admitirse como fiscalmente deducibles y, en consecuencia, tampoco se pueden tener en cuenta a efectos de la valoración de la operación vinculada, en virtud de los motivos que se exponen posteriormente.

Requisitos de deducibilidad de los gastos.

Para que un gasto pueda tener la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto tiene que cumplir los siguientes requisitos de deducibilidad:

1) Efectividad. Para que un gasto sea deducible ha de ser efectivo, esto es, debe responder a una operación efectivamente realizada. Por ello no son admisibles gastos que aunque contabilizados y/o documentados en facturas responden a operaciones ficticias.

2) Contabilización. El TRLIS es taxativo al establecer en su artículo 19.3 que "no serán deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria..."

3) Imputación temporal. El gasto cuya deducción se pretende ha de resultar imputable al periodo impositivo en el que se haya devengado, salvo las excepciones establecidas por la LIS. En este sentido el artículo 19.1 TRLIS establece: "los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

4) No ser gastos declarados no deducibles por la norma fiscal. En este sentido, el Artículo 14.1 del TRLIS determina qué gastos no son fiscalmente deducibles señalando a este respecto que:

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. d) Las pérdidas del juego.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

i) Los gastos que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 de euros, o en caso de resultar superior, del importe que esté exento por aplicación de lo establecido en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la referida Ley, o de ambas. A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio.

j) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

k) Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

l) Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción.

Por tanto, y de conformidad con este artículo 14 TRLIS para que un gasto sea fiscalmente deducible ha de estar correlacionado con los ingresos, es decir, que sea necesario para la obtención de ingresos.

Este requisito de correlación con los ingresos exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos. La relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y, éste, la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas.

La prueba del cumplimiento de todos los requisitos antes referidos corresponde al obligado tributario en virtud de lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la carga de la prueba, que dispone: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Los requisitos enunciados, plenamente instaurados en la doctrina administrativa, gozan asimismo del respaldo jurisprudencial. En este sentido, el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) en Sentencia de fecha 29 octubre 2008 , entre otras, que señala: "(...). Tales gastos son rechazados, por entender que no concurren las circunstancias legales establecidas para su deducibilidad en el régimen de estimación directa. En unas ocasiones se rechazan por no acreditar su necesidad para el ingreso, y en otras por la falta de prueba de su realidad, y en otra por no estar contabilizados. Es decir, toda deducción de gastos se somete al triple requisito de necesidad, justificación y contabilización. Es patente que todos los gastos que la recurrente pide que se computen incumplen alguno de estos requisitos".

El Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 3 de febrero de 2010, establece que "(...) en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente".

Por otra parte, y en relación a la justificación de los gastos, una factura no es sino un justificante formal de una determinada operación, que "per se" no es constitutiva de negocio jurídico alguno ni probatoria del mismo; el hecho en ella documentado puede tener sustantividad propia sin factura, pero no al contrario, pues el negocio jurídico por cuya virtud se soportan unos gastos no nace del documento que lo justifica, sino de la previa voluntad de las partes y del negocio jurídico que tal acuerdo genera. Y lo mismo ocurre con la contabilidad, puede ésta tener valor probatorio, como una prueba más dentro del conjunto de ellas que justifiquen la realidad de lo acaecido, pero, en ningún caso, la mera contabilización determina por sí sola la realidad de lo contabilizado. En definitiva, una completa y perfecta contabilización del gasto no determina su realidad y deducibilidad inmediata.

Al respecto, es esclarecedora la doctrina administrativa y jurisprudencia; en concreto, y además de la Resolución del TEAC antes mencionada, la Resolución de 15 de junio de 2006 del TEAC declaró en su Fundamento de Derecho Quinto que: "En torno a la deducibilidad de los gastos, ciertamente este Tribunal ha mantenido el criterio de entender que la ausencia de factura justificativa de un gasto no impedía la aceptación de la deducibilidad del mismo si su existencia y la realidad de la contraprestación que el importe deducido remuneraba podía acreditarse mediante otros medios de prueba; y, al contrario, pero en la misma línea coherente de no erigir a la factura en el medio documental absoluto o único de probar un gasto, también ha sostenido que la expedición de una factura <<per se>> no acreditaba la realidad de un bien o servicio subyacente justificativo de la deducibilidad del gasto. Igualmente, la jurisprudencia ha sido reiterada en esta misma línea interpretativa, existiendo jurisprudencia reiterada según la cual prima la efectividad del gasto sobre los aspectos formales; y asimismo reiterada jurisprudencia acerca del carácter esencial del requisito de la efectividad y de cómo éste ha de quedar fehacientemente demostrado".

El propio Tribunal Supremo se hace eco de esta especial necesidad en relación con los gastos, al afirmar, sin ambages, en sentencia de 26 de julio de 1994 , que: "La declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas, cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles, en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público>>".

En el mismo sentido se pronuncia la Resolución de 2 de marzo de 2006 del Tribunal Económico-Administrativo Central, al establecer que "Por otro lado, son reiterados los pronunciamientos judiciales (v. gr. STS 16-11-1977 ; STS 30-09-1988 ; STS 27-02-1989 ; STS 25-01-1995 ; STS 01-10- 1997) que, en función de lo establecido en los artículos 114.1 de la Ley 230/1963 (LGT/1963), General Tributaria (<<Tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo>>), sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc."

Finalmente, la Sentencia de 5 de octubre de 2005 de la Audiencia Nacional, Rec. Nº 346/2005 , establece en su Fundamento de Derecho Segundo que: "Debe tenerse en cuenta que la obligación formal de la emisión de facturas no puede a los efectos probatorios considerarse como una presunción <<iuris et de iure>> sino que debe ser valorado como cualquier otro medio de prueba más, gozando las facturas de la condición de documento privado. Una vez que la Administración cuestiona de manera razonada y pone en duda la realidad de los servicios que se dicen fueron prestados y que originaron el gasto, le corresponde al sujeto pasivo la carga de la prueba de conformidad con lo establecido en el art.114 de la Ley General Tributaria ."

En cuanto al requisito de necesaria correlación de los gastos con los ingresos, además de la doctrina y jurisprudencia señaladas al inicio, es clara la doctrina reiterada del Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras la Resolución de 16 de febrero de 2006, según la cual: ... este Tribunal ha sostenido ya en resoluciones anteriores, así la de 8 de abril de 2005, que la deducibilidad de los gastos controvertidos requiere una suficiente acreditación documental de su correlación con los ingresos. En la medida en que la entidad no acredite la finalidad

del gasto de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo con el requerido requisito de correlación del gasto con los ingresos, requisito que exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos. Así, en la citada resolución se indica que "la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y, éste, la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas".

En el presente caso, por tanto, a efectos de determinar los gastos deducibles se ha tenido en cuenta que estos deben estar contabilizados, responder a operaciones efectivamente realizadas y estar correlacionados con los ingresos.

VALOR DE MERCADO AÑO 2011

La determinación del valor de mercado de la operación de referencia en el año 2011, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Florian, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, es como sigue:

(*) Se corrige el error aritmético contenido en el acta que fijaba el gasto deducible en concepto de arrendamientos de locales en 53.178,40 euros en vez de los 56.303,40 euros deducibles, conforme se señala más abajo.

Respecto a los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO S.L no se han tenido en cuenta para el cálculo del valor de mercado los siguientes gastos:

A) El importe satisfecho por WOOLOOMOOLOO S.L. a D. Florian, tanto en concepto de retribución dineraria como en especie, dado que justamente es el objeto de valoración.

B) Los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO SL y que han sido objeto de un ajuste extracontable como es el gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

C) En relación con la cuenta 62120000 Arrendamientos de locales de negocio y la cuenta 62800000 Suministros, corresponde a los alquileres de inmuebles.

Respecto a dichos gastos el contribuyente aportó el 20 de julio de 2016, tal y como se recoge en la diligencia número 4 incorporada al expediente, un escrito de explicación en el que hace las siguientes consideraciones:

"ARRENDAMIENTO DE LOCALES:

La compañía viene desarrollando su actividad simultáneamente tanto en Barcelona como en Madrid, disponiendo locales en ambas ciudades.

Hasta el ejercicio 2011 tenía su domicilio social y fiscal en Barcelona y a partir de 2012 traslada su domicilio social y fiscal a Madrid donde ya disponía antes de un local para el desarrollo de la actividad.

Veamos el detalle:

CALLE002 NUM021, NUM022 de Barcelona: hasta finales del ejercicio 2011 se utilizaba parcialmente como despacho y domicilio social, no existía contrato ya que la propiedad es de una empresa de la que es accionista mayoritario el Sr. Florian, el alquiler satisfecho durante 2011 era de 1.250 euros mensuales importe que incluía los consumos de suministros.

CALLE001, NUM018, NUM019 de Barcelona: desde mayo de 2010 se dispone de esta vivienda/despacho, alquilada donde se desarrolla la actividad normal de la compañía, administración y representación, se dispone de los medios para realizar la actividad, reuniones, proyecciones, y los trabajos de preproducción. La primera anualidad de alquiler se pagó de una sola vez a fin de conseguir unas mejores condiciones contractuales.

CALLE000, NUM014, NUM015, vivienda/despacho, alquilado en mayo de 2010 hasta el año 2012 funciona como delegación en Madrid, es utilizado como vivienda por el Sr. Florian durante los días que reside en Madrid. A partir del año 2012, se traslada el domicilio social y fiscal a este inmueble donde se desarrollan las actividades propias de la actividad.

Cabe destacar que tanto las características como la ubicación de los distintos locales están en la línea de reforzar tanto la imagen personal como de la compañía y facilitar el desarrollo de los objetivos sociales"

Al respecto, CONSIDERANDO que:

- Como se puede comprobar en el citado escrito, en el curso de las actuaciones, el representante del obligado tributario ha manifestado que, en los ejercicios de referencia, se produce el uso compartido de la residencia particular de Florian y la sede social de WOOLOOMOOLOO S.L. situada en Madrid. La actividad profesional se desarrolla en Barcelona y en Madrid.

- La sociedad cuenta con una única persona cualificada, D. Florian, limitándose las dos trabajadoras al servicio de la sociedad, Dña. Magdalena, con NIF NUM012, y Mariana, con NIF NUM013, de acuerdo con el Estudio de Precios de Transferencia aportado por Wooloomooloo, S.L. a ser "dos auxiliares (una en cada inmueble) con el fin de atender las eventualidades y peticiones o encargos que se reciban, recepción de comunicados y documentación así como realizar el mantenimiento de los mismos. Como consecuencia de la irregularidad y nocturnidad horaria de JG, no podrá asegurarse su presencia fija ni una capacidad de atención a los requerimientos y peticiones de terceros. En este sentido, se requiere de alguien fijo capaz de tener un control y gestión de los mismos". Esto es, son personas encargadas del mantenimiento (básicamente consistente en limpieza, como ocurre en todos los inmuebles) de los inmuebles, en recibir las comunicaciones que lleguen a los inmuebles (algo que no

puede ocurrir más que muy excepcionalmente, toda vez que actualmente la gran mayoría de las comunicaciones se hacen de manera telemática o telefónica y se reciben directamente en el teléfono móvil) y en atender las peticiones que se reciban, que no se concretan en la documentación aportada, por lo que bien pueden consistir en hacer la compra y otros encargos relacionados con las necesidades personales del administrador único y participe en un 99,18% de la sociedad, D. Florian.

- Por lo tanto, durante el ejercicio 2011, la sociedad contó con tres inmuebles alquilados dos en Barcelona y uno en Madrid, y con dos en los ejercicios 2012 y 2013, uno en cada ciudad, mientras que, como se ha puesto de manifiesto más arriba, la función esencial de la prestación de los servicios la asumía una única persona, D. Florian, y las dos trabajadoras se limitaban básicamente a realizar tareas de mantenimiento de los inmuebles (que, como en todos los inmuebles, consisten esencialmente en su limpieza). En consecuencia, dichos inmuebles por fuerza estuvieron sin ser utilizados en la actividad al menos el 50% del tiempo, dado que D. Florian no puede estar en varios sitios a la vez.

- Los tres inmuebles se encuentran clasificados catastralmente como de uso residencial

- Como ya se ha puesto de manifiesto al realizar el análisis comparativo, de acuerdo con los contratos aportados suscritos por Wooloomooloo, S.L. con Mediaset España Comunicación, S.A., esta última sociedad se compromete a asumir los gastos de desplazamiento y alojamiento ocasionados a consecuencia de los traslados de D. Florian a Madrid, por lo que alquilar un inmueble en dicha localidad no era necesario.

- Mediaset España Comunicación, S.A. es el principal cliente de Wooloomooloo, S.L., derivando la totalidad de los ingresos de Wooloomooloo S.L., incluso los facturados por terceros distintos de Mediaset, de la participación de D. Florian en programas de Mediaset España Comunicación, S.L.

- De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), si el obligado pretende la deducción de los alquileres de inmuebles ha de probar que los mismos se encuentran correlacionados con la obtención de ingresos. A falta de tal prueba ha de ser negada la deducibilidad fiscal de esos gastos.

RESULTA que se ha acreditado exclusivamente el 50% de dichos inmuebles afecto a la actividad profesional. En cuanto a la distribución de los gastos comunes entre la persona física y la sociedad, se ha considerado que los gastos de suministros se soportan al 50 %.

Además, el 1 de julio de 2011 se emite la factura correspondiente al alquiler del Inmueble sito en Madrid por su importe anual que va desde el 1 de julio de 2011 a 30 de junio de 2012. La entidad no ha periodificado el gasto imputándolo íntegramente al ejercicio 2011, por lo que procede su periodificación disminuyendo el importe del gasto contabilizado dentro de la cuenta de Arrendamientos en el ejercicio 2011 en 31.800€ que pasaría a incrementar, en ese mismo importe, el gasto de contabilizado dentro de la cuenta de Arrendamientos en el ejercicio 2012.

Consiguientemente, el gasto deducible correspondiente al arrendamiento de los inmuebles es de $(144.406,80 - 31.800) \times 50\% = 56.303,40$ euros, corrigiéndose el error aritmético contenido en el acta, que fijaba dicho gasto deducible en 53.178,40 euros

El total de gastos deducibles en concepto de Suministros (cuenta 62800000) es de $8.308,85 \times 50\% = 4.154,43$

D) Respecto a los siguientes gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO, S.L. en las cuentas 60000000 COMPRA DE MERCADERÍAS y 62900000 OTROS GASTOS:

Respecto a dichos gastos el contribuyente aportó el 20 de julio de 2016, tal y como se recoge en la diligencia número 4 incorporada al expediente, un escrito de explicación en el que hace las siguientes consideraciones:

"GASTOS DE VESTUARIO:

Bajo este concepto se recogen diversos conceptos de vestuario en general, que como se ha expresado en la introducción se consideran forzados y motivados fundamentalmente por la actividad desarrollada por la empresa y el Sr. Florian, está claro que el mantener la imagen correcta que "vende" un estilo y una imagen determinadas, implica renovar vestuario con cierta frecuencia, que ese vestuario esté en línea sobre las "tendencias del momento" y esto lo impone la moda e implica un importante gastos necesario y correlacionado con los ingresos, es evidente que si el Sr. Florian trabajase en cualquier actividad que no fuese la relacionada con el mundo de la TV y el espectáculo no necesitaría invertir en estas cuantías vestuario. (Este apartado comprende todas las partidas que la inspección señala en su Diligencia 3, apartado observaciones, con el concepto vestuario, ropa, vestuario profesional, ropa y complementos, zapatos y bolsos, etc.)

Cabe insistir que TV5 facilita solo el vestuario de plató, pero de una lectura detallada del contrato es evidente que exige una imagen determinada al presentador, y corresponde a él y a la sociedad que lo representa mantener esta imagen.

REGALOS DE EMPRESA Y ATENCIONES DIVERSAS:

Una compañía que vende fundamentalmente "imagen" necesita cuidar mucho el apartado de atenciones, que en este caso no están dirigidas a clientes, sino más bien a colaboradores a personas diversas que de forma directa o indirecta contribuyen en el resultado final del producto que se vende, muchas veces en entrevistas y otros

eventos y en los trabajos de pre-producción colaboran personas de forma espontánea, etc, todo ello comporta los gastos en relojes, perfumería, complementos, algunos de telefonía y electrónica"

Al respecto, CONSIDERANDO que:

- Como se ha puesto de manifiesto en puntos anteriores, la totalidad de los gastos de desplazamiento y de vestuario ocasionados por la participación en los programas de televisión de D. Florian, que constituye el objeto de los contratos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes, son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO).

- Fuera del plató D. Florian no necesita mantener ninguna imagen puesto que los telespectadores no le ven, siendo ellos quienes, a través del visionado de los programas en los que D. Florian participa, generan los ingresos publicitarios que justifican las retribuciones satisfechas por los clientes de Wooloomooloo, S.L. a esta y, a su vez, por Wooloomooloo, S.L. a D. Florian.

- En cualquier caso, no parece que la imagen de una persona en una sociedad sumida en una dura crisis económica como la española vaya a mejorar a consecuencia de realizar un gasto considerable en vestuario. En un contexto de crisis económica, dar una imagen de austeridad es imprescindible para obtener aceptación social, de manera que el estar cambiando continuamente de vestuario suntuario para estar en línea con "las tendencias del momento" no supone una mejora de la imagen de una persona. Es más, incluso puede llegar a empeorarla. La imagen de una persona no viene determinada por la ropa suntuaria que vista o por los relojes de lujo que la misma porte, sino por su comportamiento de rectitud, simpatía, educación, cercanía, etc.

- En los contratos suscritos por WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes no aparece ninguna cláusula ni mención que obligue a D. Florian a vestir de una manera determinada o a lucir determinado tipo de relojes que le puedan suponer un gasto correlacionado con los ingresos.

- Respecto a los gastos documentados en facturas cuyo concepto es "regalos de empresa",

"Objeto promoción objetivos", el propio concepto de la factura denota que son liberalidades.

- Tanto dichos gastos como las facturas de relojes, perfumería, vajilla, bolígrafo y complementos son objetos que, de entregarse a terceros, extremo que no se ha acreditado por el obligado tributario a pesar de manifestarse en dicho sentido, se entregan sin recibir nada a cambio, puesto que no se corresponden con personas que hayan colaborado con Florian en la prestación de servicios pues de otro modo, se habría declarado su importe por Wooloomooloo, S.L. como retribución en especie de rendimientos profesionales practicando la consiguiente retención. Como reconoce el obligado en su escrito tampoco se corresponden con regalos a clientes, ni siquiera potenciales, existiendo un solo cliente principal, Mediaset España Comunicación, S.A., con el que la relación se remonta muchos años atrás. En consecuencia, dichos gastos no se encuentran correlacionados con los ingresos obtenidos, constituyendo liberalidades no deducibles conforme el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- En el caso de estas facturas de concepto genérico el obligado tributario tiene la carga de probar qué bienes son, el uso que se les ha dado y en definitiva que el gasto se encuentra correlacionado con los ingresos. Si el obligado tributario no prueba que estos gastos son deducibles han de ser considerados no deducibles, de acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria.

- El examen de las tablas con las facturas en cuestión permite observar que del total de facturas anotadas en las tres tablas, el importe total de la factura en 2 de ellas es inferior a 600,00 euros y en el resto supera esta cuantía. También es observable que en el caso de las facturas que especifican el concepto (joyas, relojes) son bienes de uso duradero, circunstancia determinante de que contablemente sean calificables como activos y no como gastos. En consecuencia estas compras no son gastos fiscalmente deducibles.

En este sentido el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, en el Marco Conceptual de la Contabilidad define los activos como "bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro".

En el caso de las joyas y relojes de colección son bienes que en principio no se deterioran por el transcurso del tiempo.

- De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), si el obligado pretende la deducción de las compras de bienes reflejadas ha de probar que las mismas se encuentran correlacionadas con la obtención de ingresos. A falta de tal prueba ha de ser negada la deducibilidad fiscal de esas compras.

RESULTA que los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO, S.L. en las cuentas 60000000 COMPRA DE MERCADERÍAS y 62900000 OTROS GASTOS relacionados en esta letra D) no son fiscalmente deducibles por no estar correlacionados con los ingresos.

E) Respecto a los siguientes gastos contabilizados en la cuenta 62900005 GASTOS DE VIAJE:

Respecto a dichos gastos el contribuyente aportó el 20 de julio de 2016, tal y como se recoge en la diligencia número 4 incorporada al expediente, un escrito de explicación en el que hace las siguientes consideraciones:

FACTURAS CORRESPONDIENTES A GASTOS DE VIAJE:

Las facturas correspondientes a gastos de viaje son fundamentalmente a destinos que son centro de decisión de temas que afectan al día a día de la televisión como pueden ser Londres o Miami entre otros.

Las cadenas de Televisión en pocos años han pasado de ser unas pocas y públicas en cada país a contarse por cientos, con la consolidación de las cadenas privadas y en especial con la aparición de infinidad de canales temáticos las audiencias se han atomizado, por tanto mantener los niveles de audiencia que alcanzan los programas pre-producidos por WOOLOOMOOLOO y presentados por Florian implica tener que estar muy al día de lo que se está haciendo en cualquier parte del mundo y conocer las "tendencias" y esto se consigue viajando e intercambiando experiencias con otros profesionales, que luego se plasman en el día a día de lo que se está haciendo aquí.

Por ello entendemos que los gastos de viaje son necesarios y están correlacionados con la obtención de los ingresos"

Al respecto, CONSIDERANDO que:

- Como ya se puso ha puesto de manifiesto en puntos anteriores del presente acuerdo, de los contratos suscritos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO), se desprende que la totalidad de los gastos de desplazamiento, alojamiento y de vestuario ocasionados por la participación en programas de televisión de D. Florian que constituye el objeto de los contratos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes, son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO).

- Todos los clientes de WOOLOOMOOLOO, S.L. tienen su sede en España, y los programas en que D. Florian interviene van destinados al mercado español.

- El obligado tributario no ha acreditado que D. Florian se haya reunido con profesionales en viajes con el objeto de intercambiar conocimientos, ni que haya realizado cursos de formación en sus viajes, ni la identidad de las personas con las que manifiesta que ha intercambiado experiencias, ni la duración, número y momento de realización de las reuniones o cursos que manifiesta haber realizado. En definitiva, no ha acreditado ninguna de sus afirmaciones.

- Como se ha podido constatar en el cuadro anterior, el obligado no ha aportado documentos que acrediten el destino y la identidad de las personas que han recibido los servicios, con la excepción de la factura emitida por "The Milestone Hotel London".

- De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), si el obligado pretende la deducción de los gastos de viaje reflejados ha de probar su realidad y que los mismos se encuentran correlacionados con la obtención de ingresos. A falta de tal prueba ha de ser negada la deducibilidad fiscal de dichos gastos.

RESULTA que los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO, S.L. en la cuenta 62900005 GASTOS DE VIAJE relacionados en esta letra E) no son deducibles por no estar correlacionados con los ingresos y, en los casos en que no se aporta factura, no justificados.

El importe total de gastos no deducibles en la operación vinculada en el ejercicio 2011 asciende a 182.904,88 €.

Esta Inspección concluye que se trata de gastos no deducibles en la base del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa expuesta, por tratarse de gastos no relacionados con los ingresos o no justificados.

En consecuencia, la determinación del valor de mercado de la operación de referencia en el año 2011, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Florian, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, es como sigue:.

Por lo tanto, y de acuerdo con todo lo anterior, la Inspección valora en 1.323.685,94 euros, la operación vinculada de referencia para el año 2011.

VALOR DE MERCADO AÑO 2012

La determinación del valor de mercado de la operación de referencia en el año 2012, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Florian, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, es como sigue:

Respecto a los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO S.L no se han tenido en cuenta para el cálculo del valor de mercado los siguientes gastos:

A) El importe satisfecho por WOOLOOMOOLOO S.L. a D. Florian, dado que justamente es el objeto de valoración.

B) Los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO SL y que han sido objeto de un ajuste extracontable como es el gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

C) En relación con la cuenta 62120000 Arrendamientos de locales de negocio y la cuenta 62800000 Suministros,

Conforme a los motivos señalados para el ejercicio 2011 respecto a los gastos contabilizados en dichas cuentas, que no se van a reiterar por razones de economía procesal, se ha acreditado exclusivamente el 50% de dichos inmuebles afecto a la actividad profesional. En cuanto a la distribución de los gastos comunes entre la persona física y la sociedad, se ha considerado que los gastos de suministros se soportan al 50 %.

Además, como hemos dicho anteriormente, el 1 de julio de 2011 se emite la factura correspondiente al alquiler del Inmueble sito en Madrid por su importe anual que va desde el 1 de julio de 2011 a 30 de junio de 2012. La entidad no ha periodificado el gasto imputándolo íntegramente al ejercicio 2011, por lo que procede su periodificación disminuyendo el importe del gasto contabilizado dentro de la cuenta de Arrendamientos en el ejercicio 2011 en 31.800€ que pasaría a incrementar, en ese mismo importe, el gasto de contabilizado dentro de la cuenta de Arrendamientos en el ejercicio 2012.

Consiguientemente, el total de gastos deducibles en concepto de arrendamiento de locales (cuenta 62100000) respecto al ejercicio 2012 es de (104.052,20 (gasto contabilizado) + 31.800 (incremento del gasto por periodificación)) x 50% = 67.926,10 euros.

El total de gastos deducibles en concepto de Suministros (cuenta 62800000) es de 7.783,14 x 50% = 3.891,57 euros.

D) Respecto a los siguientes gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO, S.L. en las cuentas 60000000 COMPRA DE MERCADERÍAS

Conforme a los motivos señalados para el ejercicio 2011 respecto a los gastos contabilizados por la entidad WOOLOOMOOLOO, S.L. en las cuentas 60000000 COMPRA DE MERCADERÍAS, que no se van a reiterar por razones de economía procesal, no son deducibles los siguientes gastos:

E) Respecto a los siguientes gastos contabilizados en la cuenta 62900005 GASTOS DE VIAJE

Conforme a los motivos señalados para el ejercicio 2011 respecto a los gastos contabilizados en dicha cuenta, que no se van a reiterar por razones de economía procesal, los gastos relacionados no son deducibles.

F) Respecto a los siguientes gastos contabilizados en la cuenta 62900000 OTROS GASTOS y en la cuenta 62900003 COMUNICACIONES:

Respecto a dichos gastos el contribuyente aportó el 20 de julio de 2016, tal y como se recoge en la diligencia número 4 incorporada al expediente, un escrito de explicación en el que hace las siguientes consideraciones:

"MATERIAL AUDIOVISUAL, TELEFONÍA, INFORMÁTICA Y CATERING:

En los centros de trabajo de la empresa tanto en Madrid como en Barcelona, se realizan reuniones con frecuencia orientadas a la visualización de materiales que serán de utilidad para programas futuros, vídeos diversos, etc. Todo ello precisa de equipos de imagen y sonido de cierta calidad y prestaciones profesionales, además de los gastos habituales en informática y telefonía de cualquier empresa, en este caso es relevante el uso de nuevas tecnologías, que sin duda tendrán su reflejo en la realización de los programas. En este apartado se incluyen las facturas de telefonía, móviles, electrónica, cámaras, iphon, ipad, ordenador, etc.

Los catérings, corresponden generalmente a reuniones con equipo de colaboradores directos e indirectos que se efectúan en los despachos de Madrid o Barcelona y que ocasionalmente se contabilizan como gasto de empresa, sin duda vinculado a los ingresos."

Respecto a la compra de un teléfono móvil hay que tener en cuenta lo siguiente:

Wooloomooloo, S.L. ya tiene contabilizado en el Libro de Bienes de Inversión del ejercicio 2011 un teléfono móvil, comprado el 29/10/2011 y dado de alta en la cuenta 2170000 "Equipos para procesos informáticos".

- Como se ha puesto de manifiesto más arriba, la función esencial de la prestación de los servicios la asumía una única persona, D. Florian, y las dos trabajadoras básicamente se limitan a realizar tareas de mantenimiento de los inmuebles (que, como en todos los inmuebles, consisten esencialmente en su limpieza), en los que existe teléfono fijo.

- En caso de que dichos teléfonos se entreguen o cedan a personas distintas de las trabajadoras de la sociedad, se entregan sin recibir nada a cambio, puesto que de corresponderse con personas que hubieran colaborado con Florian en la prestación de servicios, se habría declarado su valor por Wooloomooloo, S.L. como retribución en especie de rendimientos profesionales practicando la consiguiente retención. Se trataría, por lo tanto, de liberalidades.

- Existe un solo cliente principal, Mediaset España Comunicación, S.A., con el que la relación se remonta muchos años atrás, no habiéndose acreditado que el teléfono sea un gasto de relaciones públicas con el mismo correlacionado con los ingresos.

- De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), si el obligado pretende la deducción del gasto por compra de teléfono relacionado ha de acreditar que el mismo se encuentra correlacionado con la obtención de ingresos. A falta de tal prueba ha de ser negada la deducibilidad fiscal de dichos gastos.

En consecuencia, el gasto derivado de la compra de dicho teléfono no se encuentra correlacionado con los ingresos obtenidos, y no es deducible, conforme a lo establecido en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

En cuanto a los gastos en catering:

- No se ha acreditado por el contribuyente la existencia de las reuniones de trabajo a que hace referencia.

- De acuerdo con los medios personales de la sociedad ya examinados en el antecedente de hecho segundo, los mismos se reducen a Florian y, en el momento de máximo empleo de medios humanos, dos auxiliares de mantenimiento de los inmuebles, dos chóferes y un colaborador a tiempo parcial, repartidos entre Madrid y

Barcelona. Por lo tanto, en las supuestas reuniones a que se refiere el obligado resultaría imposible que asistieran más de tres, o a lo sumo cuatro personas que colaboren con Woolloomooloo, S.L. Dichas supuestas reuniones no pueden generar el servicio de catering para 22 personas a que se refiere la factura de 27/08/2012.

- El precio de los servicios de catering correspondientes a la factura de 28-12-2012 es de 200 euros más IVA por persona. Se trata de un servicio con un precio acorde con el de los restaurantes más prestigiosos de España, que no se corresponde con el precio de los caterings que en los usos de comercio se mantienen en reuniones de trabajo que, como su propio nombre indica, se dedican esencialmente a trabajar, y no a degustar alimentos.

- De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), si el obligado pretende la deducción de los gastos por catering relacionados ha de acreditar que el mismo se encuentra correlacionado con la obtención de ingresos. A falta de tal prueba ha de ser negada la deducibilidad fiscal de dichos gastos

En consecuencia, los gastos de catering relacionados no se encuentran correlacionados con los ingresos obtenidos, y no son deducibles, conforme a lo establecido en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

El importe total gastos no deducibles en la operación vinculada en el ejercicio 2012 asciende a 53.486,67 €.

Consiguientemente, la determinación del valor de mercado de la operación de referencia en el año 2011, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Florian, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, es como sigue:

Por lo tanto, y de acuerdo con todo lo anterior, la Inspección valora en 531.781,73 euros, la operación vinculada de referencia para el año 2012.

VALOR DE MERCADO AÑO 2013

La determinación del valor de mercado de la operación de referencia en el año 2013, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Florian, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, es como sigue:

(*) Se corrige el error aritmético cometido en el acta en la que se consignó en concepto de gasto no deducible contabilizado en la cuenta 62120000 Arrendamientos de locales 53.873,16 euros, correspondiente al 50% del saldo de la misma, cuando el resultado de aplicar el porcentaje del 50% al gasto contabilizado en dicha cuenta es de $127.510,17 \times 50\% = 63.755,08$ euros.

Respecto a los gastos contabilizados por la entidad WOOLLOOMOLOO S.L no se han tenido en cuenta para el cálculo del valor de mercado los siguientes gastos:

A) El importe satisfecho por WOOLLOOMOLOO S.L. a D. Florian, dado que justamente es el objeto de valoración.

B) Los gastos contabilizados por la entidad WOOLLOOMOLOO SL y que han sido objeto de un ajuste extracontable como es el gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

C) En relación con la cuenta 62120000 Arrendamientos de locales de negocio y la cuenta 62800000 Suministros,

Conforme a los motivos señalados para el ejercicio 2011 respecto a los gastos contabilizados en dichas cuentas, que no se van a reiterar por razones de economía procesal, se ha acreditado exclusivamente el 50% de dichos inmuebles afecto a la actividad profesional. En cuanto a la distribución de los gastos comunes entre la persona física y la sociedad, se ha considerado que los gastos de suministros se soportan al 50 %.

En consecuencia el total de gastos deducibles en concepto de arrendamiento de locales (cuenta 62100000) respecto al ejercicio 2013 es de $127.510,17 \times 50\% = 63.755,09$ euros, siendo no deducibles 63.755,08 euros.

El total de gastos deducibles en concepto de Suministros (cuenta 62800000) es de $7.984,44 \times 50\% = 3.992,22$ euros.

Consiguientemente, se corrige el error aritmético cometido en el acta en la que se consignó en concepto de gasto no deducible contabilizado en la cuenta 62120000 Arrendamientos de locales 53.873,16 euros, correspondiente al 50% del saldo de la misma, cuando el resultado de aplicar el porcentaje del 50% al gasto contabilizado en dicha cuenta es de $127.510,17 \times 50\% = 63.755,08$ euros.

D) Respecto a los siguientes gastos contabilizados por la entidad WOOLLOOMOLOO, S.L. en las cuentas 60000000 COMPRA DE MERCADERÍAS

Conforme a los motivos señalados para el ejercicio 2011 respecto a los gastos contabilizados por la entidad WOOLLOOMOLOO, S.L. en la cuenta 60000000 COMPRA DE MERCADERÍAS, que no se van a reiterar por razones de economía procesal, no son deducibles los siguientes gastos:

Conforme a los motivos señalados para el ejercicio 2012 respecto a los gastos contabilizados en la cuenta 62900003 COMUNICACIONES, que no se van a reiterar por razones de economía procesal, dichos gastos no son deducibles.

F) Respecto a los siguientes gastos contabilizados en la cuenta 62900007 SOFTWARE MATERIAL DE INFORMATICA:

No se ha aportado factura ni ningún otro documento que justifique el bien adquirido y el destinatario del mismo.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, ("en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), si el obligado pretende la deducción del gasto reflejado ha de probar su realidad y que el mismo se encuentra a correlacionado con la obtención de ingresos.

A falta de tal prueba ha de ser negada la deducibilidad fiscal de dichos gastos.

G) Respecto a los siguientes gastos contabilizados en la cuenta 62900005 GASTOS DE VIAJE:

Conforme a los motivos señalados para el ejercicio 2011 respecto a los gastos contabilizados en dicha cuenta, que no se van a reiterar por razones de economía procesal, los gastos relacionados no son deducibles.

El importe total gastos no deducibles en la operación vinculada en el ejercicio 2013 asciende a 77.945,98 €.

En consecuencia, la determinación del valor de mercado de la operación de referencia en el año 2013, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Florian, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, es como sigue:

Por lo tanto, y de acuerdo con todo lo anterior, la Inspección valora en 239.641,01 euros, la operación vinculada de referencia para el año 2013.

. Regularización

El procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada llevado a cabo en el seno de estas actuaciones ha determinado, por tanto, un valor de mercado distinto del valor convenido por las partes. Siendo esto así, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario como consecuencia de dicha corrección valorativa.

Considerando que la retribución de WOOLOOMOOLOO S.L. a D. Florian, es un gasto relacionado con la obtención de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades y teniendo en cuenta los importes declarados por la entidad por las retribuciones satisfechas a aquél, procede disminuir la base imponible del Impuesto, en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado. Es decir, procede disminuir la base imponible del Impuesto en los siguientes importes:

Por lo tanto, en consideración a los motivos de regularización expuestos, procede efectuar la siguiente regularización en el Impuesto sobre Sociedades del obligado tributario de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, lo cual implica una modificación de las bases imponibles en los importes que se especifican:

. Ajuste bilateral y regularización en el IRPF

Teniendo en cuenta la valoración efectuada por esta Inspección respecto a las operaciones realizadas entre D. Florian y Woolloomooloo, SL y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 del 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 ha incoado Acta de Disconformidad a D. Florian por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, a efectos de efectuar la correspondiente corrección.

En la propuesta de regularización contenida en el acta incoada a D. Florian la Inspección considera el importe de la diferencia entre el valor de mercado correspondiente a los servicios prestados por él a Woolloomooloo, SL, determinado según ha quedado expuesto, y el valor convenido entre las partes mayor importe de su base imponible en el IRPF.

CUARTO: OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN

El artículo 16, apartado 2 del TRLIS dispone:

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

Y la disposición adicional séptima.2 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal establece lo siguiente: "Las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por esta Ley, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que los desarrolle"

En este sentido, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, introduce, entre otras modificaciones, las obligaciones de documentación en desarrollo del artículo 16.2 del TRLIS, en concreto, en la Sección 3ª y en la Sección 6ª del capítulo VI del título I del citado

Real Decreto. Mientras la disposición transitoria tercera del mismo dispone que: "Las obligaciones de documentación establecidas en la sección 3ª y en la sección 6ª del capítulo V del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor del presente Real Decreto." El Real Decreto 1793/2008 entró en vigor el 19 de noviembre de 2008, por lo que las obligaciones de documentación reguladas en la sección 3ª y 6ª del capítulo V del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades entran en vigor el 19 de febrero de 2009.

Posteriormente, el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, y para los períodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009 modificó los apartados 3 y 4 del artículo 18 y el apartado 3 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y añadió el apartado 5, para simplificar las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

El artículo 18 del RIS, modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, y por el RD 897/2010, de 9 de julio, regula la obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, y por lo que afecta a esta comprobación, dispone:

"1. A los efectos de lo dispuesto en artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación.

Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

2. La documentación a que se refiere esta sección deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades. Dicha documentación estará formada por:

a) La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario.

(...)

b) La documentación del obligado tributario.

3. No será exigible la documentación prevista en esta Sección a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. (...)

4. Tampoco será exigible la documentación prevista en esta Sección en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

a) (...).

b) (...).

c) (...).

d) (...).

e) Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250.000 euros de valor de mercado. En este cómputo se excluirán las operaciones a que se refieren los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º siguientes de esta letra.

Lo dispuesto en la letra e) anterior no se aplicará cuando:

1.º Se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

2.º Se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

3.º La operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE.

4.º La operación consista en la transmisión de inmuebles o de operaciones sobre activos que tengan la consideración de intangibles de acuerdo con los criterios contables.

Cuando al obligado tributario le resulte de aplicación lo establecido en el artículo 16.6 de este Reglamento, la no exigencia de las obligaciones de documentación previstas en esta Sección en relación con las prestaciones de servicios profesionales se entenderá sin perjuicio del deber de probar el efectivo cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo 16.6.

5. (...)"

El Artículo 20 del RIS, modificado por el RD 897/2010, de 9 de julio, regula la obligación de documentación del obligado tributario y por lo que afecta a esta comprobación, dispone:

"1. La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe. (...)

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.

c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

e) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

2. Las obligaciones documentales previstas en el apartado anterior se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada.

Cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

3. Las obligaciones documentales previstas en el apartado 1 anterior serán exigibles en su totalidad, salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Impuesto o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, en cuyo caso las obligaciones específicas de documentación de los obligados tributarios comprenderán:

a) (...)

b) (...)

c) (...)

d) La prevista en la letra a) del apartado 1, así como la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16.6 de este Reglamento, cuando se trate de las prestaciones de servicios profesionales a las que resulte de aplicación lo previsto en el citado artículo.

e) Las previstas en las letras a) y e) del apartado 1, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo, en el resto de los casos.

4. En relación con cada operación o conjunto de operaciones, cuando éstas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua por el obligado tributario, y a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.10 de la Ley del Impuesto, constituye distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras b), c), d) y e) del apartado 1 y las descritas en las letras b), d) y e) del apartado 3. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere la letra a) del apartado 1."

El valor de mercado resultante del presente acuerdo de liquidación para los ejercicios comprobados es el siguiente:

- Valor de mercado 2011: 1.323.685,94 €

- Valor de mercado 2012: 531.781,73 €

- Valor de mercado 2013: 239.641,01 €

En el presente caso, para los ejercicios 2011 y 2012, de acuerdo con el art. 18.4.e) RIS, el obligado tributario resulta obligado a disponer de documentación de operaciones vinculadas al superar el importe de 250.000.-€ de valor de mercado. Para el ejercicio 2013, de acuerdo con el art. 18.4.e) RIS, el obligado tributario no resulta obligado a disponer de documentación de operaciones vinculadas al no superar el importe de 250.000.-€ de valor de mercado

La documentación exigible al obligado tributario es la prevista en el artículo 20.3.e) RIS, al quedar excluido del apartado 20.3. d) RIS, ya que no cumple los requisitos establecidos en el art. 16.6 RIS.

El obligado tributario, en relación con los ejercicios 2011 y 2012, si bien ha aportado cierta documentación en relación con las operaciones vinculadas y su valoración, la documentación aportada es manifiestamente incompleta e inexacta y ello por cuanto no contiene ninguna referencia al comparable más adecuado y evidente: las operaciones entre la sociedad WOOLOOMOOLOO y los terceros (MEDIASET, PUBLIESPAÑA Y PREMIER MEGLAPLEX) de los que la primera obtiene sus ingresos por servicios prestados por D. Florian. Es más, en la documentación sobre operaciones vinculadas aportada se considera que no existen en este caso operaciones comparables internas que sirvan para la aplicación del método del precio libre comparable, contemplándose como tal únicamente la relación laboral entre D. Florian y la cadena televisiva. Sin embargo, ello no es así.

En efecto, en el presente caso sí disponemos de un comparable interno especialmente adecuado y evidente, por ser una operación equiparable realizada por la entidad vinculada WOOLOOMOOLOO con terceros independientes. Este comparable son las operaciones entre la sociedad WOOLOOMOOLOO y los terceros

(MEDIASET, PUBLIESPAÑA Y PREMIER MEGAPLEX) de los que la primera obtiene sus ingresos por servicios prestados por D. Florian.

De conformidad con el artículo 16 del RIS, dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

En el presente caso el elemento esencial que permite a WOOLOOMOOLOO la obtención de sus ingresos han sido las actuaciones desarrolladas por D. Florian así como sus características personales y profesionales. Es él quien constituye el elemento esencial y nuclear de los servicios, sin el cual estos no podrían prestarse, y quien realmente aporta un valor añadido a la actividad.

La operación descrita es, sin lugar a duda, el mejor comparable con diferencia para fijar el valor de mercado de los servicios prestados por D. Florian a WOOLOOMOOLOO, S.L. ¿Qué sentido tendría que acudiéramos, como pretende el obligado, a lo que pagan empresas distintas de MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U. por servicios supuestamente similares a los de D. Florian cuando resulta que disponemos de información precisa y cuantificable de lo que pagan precisamente MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., PUBLIESPAÑA SA y PREMIERE MEGAPLEX, S.A.U.. a una sociedad de D. Florian en la que es el propio D. Florian el que presta esencialmente los servicios y sin que la sociedad aporte ningún valor añadido relevante? Es obvio que este es el comparable más cercano y fiable para determinar el valor de mercado de los servicios que presta D. Florian a WOOLOOMOOLOO, S.L.

En todo caso, debe hacerse también constar que los comparables externos que toma la sociedad: remuneraciones satisfechas por sociedades activas cuya actividad estuviera comprendida en los CNAE 5916-Actividades de producciones de programas de televisión, 6010 Actividades de radiodifusión y 6020 Actividades de programación y emisión de televisión que cuentan como máximo 5 empleados en plantilla, que disponen de página web y que no estén participadas en 25% por un accionista o participada, a excepción de aquellas participadas por personas físicas no son los comparables más adecuados en el caso que nos ocupa por cuanto la sociedad WOOLOOMOOLOO, S.L.:

- Cuenta tres personas, pero es D. Florian quien constituye el elemento esencial y nuclear de los servicios, sin el cual estos no podrían prestarse, y quien realmente aporta un valor añadido a la actividad. Tampoco los medios materiales de la sociedad aportan al ejercicio de la actividad valor alguno. En definitiva, la sociedad carece de medios humanos y materiales para realizar la actividad si no es por la necesaria e imprescindible participación de D. Florian, no aportando valor añadido a la labor de este.

- De conformidad con los contratos con los clientes aportados la única actividad de la sociedad es "poner a disposición de MEDIASET los servicios de D. Florian para la presentación/co-presentación y/o colaboración en programas de televisión que se emitan en cualquier canal gestionado por el Grupo MEDIASET ESPAÑA. Asimismo, la SOCIEDAD, a través de D. Florian se compromete a promocionar al Grupo Mediaset así como aquellos programas en los que intervenga éste, aportando su know how en la producción de los mismos", comprometiéndose también Wooloomooloo, S.L. a "que el PRESENTADOR, prescriba en el seno de los programas en que intervenga productos y servicios de valor añadido (audiotex, SMS, 906, tec.) vinculados a la explotación comercial del propio programa". En consecuencia, Wooloomooloo, S.L. no ejerce ninguna actividad comprendida en los CNAE 5916-Actividades de producciones de programas de televisión, 6010 Actividades de radiodifusión y 6020 Actividades de programación y emisión de televisión.

- El 99,18% del capital social de Wooloomooloo, S.L. es de titularidad de D. Florian, que es también su administrador único, y se está comparando a Wooloomooloo, S.L. con sociedades que no estén participadas en 25% por un accionista o participada, a excepción de aquellas participadas por personas físicas, cuando lo lógico sería que se comparara con sociedades participadas en más de un 99% por una persona física que es su administrador único y cuya labor es el activo esencial para generar la totalidad de los ingresos de la sociedad.

- Los datos obtenidos de los comparables externos son datos procedentes de las cuentas declaradas por terceros que no han sido objeto de comprobación administrativa y posterior revisión judicial, permaneciendo los datos reales, en caso de haber sido objeto de comprobación, ocultos por tener carácter reservado.

Adicionalmente, la documentación aportada se refiere a un método de valoración claramente inadecuado para el caso presente, y omite el método del precio libre comparable. El método del margen neto del conjunto de operaciones que propone utilizar el obligado tributario, solo es aplicable, de acuerdo con el artículo 16.4.2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades "Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores". Y es obvio que lo anterior no concurre en este caso.

En este caso existe un comparable interno especialmente adecuado y evidente para aplicar el método del precio libre comparable, por lo que en ningún caso sería aplicable el método del margen neto del conjunto de operaciones referido por el obligado en su documentación.

Como se ha establecido anteriormente, el método que procede aplicar en este caso para determinar el valor de mercado de la operación vinculada existente entre D. Florian y la sociedad WOOLOOMOOLOO, por ser el más adecuado, es el método del precio libre comparable, tomando a tal efecto como comparable (interno) las operaciones

entre la sociedad WOOLOOMOOLOO y los terceros (MEDIASET, PUBLIESPAÑA Y PREMIER MEGLAPLEX) de los que la primera obtiene sus ingresos por servicios prestados por D. Florian."

Sexto.

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, en cuanto a la valoración, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, en la redacción dada por la Ley 35/2006, en sus apartados 1 a 4 establece:

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

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

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

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

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

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

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

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

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

En el presente caso, la Administración efectúa un ajuste primario en aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas, por entender que los servicios prestados lo fueron por la persona física socio mayoritario y administrador único de la sociedad, tratándose se servicios personalísimos como presentador de programas de televisión y accesorios al mismo.

Efectivamente, como se desprende de los contratos aportados, los servicios del socio persona física fueron esenciales en los contratos de prestación de servicios, sin que la demandante tuviera medios materiales o humanos para la prestación de dichos servicios personalísimos de presentador de programas de televisión. Debiendo destacarse que los empleados de la recurrente tienen funciones de limpieza y de chóferes y en cuanto a los colaboradores externos como periodistas, suponen una mínima parte de los rendimientos, como se razona por la Administración, por lo que no puede considerarse acreditado que la recurrente tuviera medios materiales o humanos para la prestación de los indicados servicios de presentador de programas de televisión y accesorios al mismo, que es por lo que recibe los ingresos de las entidades MEDIASET, PUBLIESPAÑA Y PREMIER MEGLAPLEX.

En cuanto a la pretendida contradicción a la que se alude en la demanda, debe puntualizarse que no existe ninguna contradicción entre la admisión de determinados gastos como deducibles y la no consideración de que la recurrente tenga medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados por las entidades MEDIASET, PUBLIESPAÑA Y PREMIER MEGLAPLEX, ya que en las liquidaciones únicamente se cuestiona que la demandante tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios a esas entidades, al tratarse de servicios personalísimos que únicamente han sido contratados en atención al socio mayoritario y administrador único como presentador de programas de televisión, pero no se cuestiona que pueda efectuar otras actuaciones dentro de su objeto social.

Debe añadirse que la Administración ha actuado de acuerdo con el precepto citado, sin que tuviera que acudir a otros medios como los que cita la recurrente en su demanda, como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la LGT), la simulación (artículo 16 de la LGT), la recalificación de los contratos (artículo 13 de la LGT), ya que precisamente el art. 16 del TRLIS es el instrumento adecuado determinado por el Legislador para la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.

Por tanto, no resultan aplicables las sentencias del Tribunal Supremo que se citan por la recurrente que se refieren a otros preceptos. Debiendo precisarse que no vinculan a esta Sala las sentencias de otros Tribunales

Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional, que no constituyen jurisprudencia, ni menos aún las resoluciones de Tribunales Económico Administrativos que se citan en la demanda.

No cuestiona la recurrente su vinculación con el socio, D. Florian, es participe en un 99,18% y administrador único de WOOLMOOLOO S.L. Por lo tanto resulta evidente la vinculación entre D. Florian y la entidad WOOLMOOLOO, S.L. Lo que discute la demandante es la valoración de las operaciones llevadas a cabo con el socio, entendiendo, que es correcta la valoración por ella realizada por la recurrente, y que es incorrecto el método de valoración utilizado por la Inspección.

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

Y siendo así, es correcta la imputación de los rendimientos obtenidos al socio y administrador único por la prestación de unos servicios que él ha prestado y que solo él ha podido prestar, habiendo cobrado por esos mismos servicios de su sociedad unas sumas muy inferiores a las facturadas y al valor de mercado entre independientes.

Pues bien, como ya ha declarado esta Sala en otros supuestos semejantes, la actuación de la recurrente no encuentra amparo en el ejercicio de la "economía de opción", pudiendo citarse entre las más recientes, la sentencia de 14 de diciembre de 2016, dictada en el recurso contencioso administrativo núm. 288/2015, de la que fue ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo en la que, en resumen, se argumenta que "En efecto, la sentencia de ese Alto Tribunal de fecha 12 de julio de 2012 (recurso de casación nº 2038/2009), que a su vez cita la sentencia de 27 de enero de 2010 (recurso de casación nº 5670/2004), proclama:

"Como se ha encargado de señalar este Tribunal "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas".

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, rechaza las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución" y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" como se dijo en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre). En consecuencia, "si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial" (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio" (FD Tercero).

La Sentencia de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 7552/2005), proscribió esta posibilidad en determinados supuestos:

"La admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que, en cualquier caso, no incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley -o, en este caso, el Convenio Internacional- al ser contrarias a su finalidad. En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual Ley General Tributaria en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", y que, aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que se debía llegar mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias entonces vigentes, conforme al artículo 23.1 LGT/1963, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.

Este es también el criterio que refleja la doctrina del TJCE (Cfr. STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield, Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecien cumulativamente dos requisitos:

a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables;
b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

Dicho en otros términos, la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal. El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios."

En definitiva, no puede ampararse en el derecho de "economía de opción" la utilización de una sociedad con el único fin de reducir la carga fiscal del socio persona física, eludiendo los tipos impositivos progresivos y más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Por tanto, la economía de opción no ampara la creación de una sociedad cuyo único medio personal para desarrollar sus actividades es la recurrente y que se constituyó con la finalidad de satisfacer una cantidad muy inferior a la percibida por ella a la persona física que presta los servicios (la cual, junto con su cónyuge, posee el 100% del capital de dicha sociedad), lo que evita la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF frente a los del Impuesto sobre Sociedades. Y esto es lo que ha ocurrido en el presente supuesto, estando basada la decisión administrativa impugnada en pruebas obrantes en el procedimiento de inspección, que han sido correctamente valoradas en el acuerdo que aprobó la liquidación tributaria."

En el presente caso no hay economía de opción, ya que mediante la sociedad interpuesta y a través del incumplimiento de las normas sobre valoración a precio de mercado entre independientes de las operaciones vinculadas, se ha puesto de manifiesto la ventaja fiscal perseguida como única finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública, ya que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, que es la verdadera prestadora de los servicios de presentador de programas de televisión, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad económico profesional y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad social e incluso de carácter privado, por lo que no se ha producido, en ningún caso, un supuesto de economía de opción, conforme a la doctrina jurisprudencial más arriba expuesta.

La Inspección, después de analizar las características del servicio prestado, que atiende las cualidades personales y profesionales del socio y es la razón de que el servicio se hubiera contratado, la asunción por el socio del servicio y de los riesgos principales y las características del mercado, aplica el método previsto por el artículo 16.4.1º.a) del TRLIS, tomando como valor de mercado entre partes independientes y en libre competencia los importes facturados a terceros por la sociedad por los servicios personalísimos que presta el socio corregidos con la deducción de los gastos que eran necesarios para su obtención, debidamente acreditados, sin que en este caso pudiera aplicarse la presunción de haber sido valorada la operación a precio de mercado al no cumplirse los requisitos que establece el artículo 16.8 del TRLIS, pues la sociedad carecía de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios más allá del socio.

Por otro lado, tampoco se han infringido las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, pues la reforma operada en el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 36/2006 se hizo precisamente para adaptar la legislación española a tales directrices. Este método de valoración como ha sido aplicado por la Administración tributaria satisface las directrices de la OCDE de 2010 en materia de precios de transferencia, al haberse tenido en cuenta las características de los servicios, las funciones y los riesgos asumidos por las partes, las cláusulas contractuales de las operaciones y las circunstancias económicas de mercado. No produciéndose discrepancia con la doctrina de la Sentencia de 12 de julio de 2012 del Tribunal Supremo que cita la recurrente.

Frente a las alegaciones de la demanda, se debe puntualizar que precisamente se tiene en cuenta que las entidades terceras realmente tienen en cuenta la prestación profesional del socio y no de la sociedad, como se pone de manifiesto en los contratos aportados, por lo que no cabe traer al presente caso otros supuestos de contratación de servicios entre profesionales y sociedades destinatarias de los servicios cuando ya en el presente caso se tiene en cuenta esos servicios profesionales, es decir, no se tienen en cuenta en la contratación de los servicios con terceros los servicios que pudiera prestar la sociedad recurrente, ya que, efectivamente carece de medios materiales y personales para la prestación de los servicios de presentador de televisión y asociados al mismo, distintos de la persona del socio, por lo que deben desestimarse las alegaciones de la demanda sobre dicha cuestión. De la misma manera tampoco resulta aplicable el método de distribución del resultado conjunto.

Por tanto, no puede considerarse que el precio acordado por la demandante y su socio para la retribución salarial ha de considerarse a valor de mercado.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la demanda sobre la valoración de la operación vinculada, teniendo por reproducidos los argumentos tanto de las liquidaciones como de la resolución recurrida del TEAR, que son compartidas por esta Sala, que dan respuesta a las alegaciones formuladas por la demandante.

Séptimo.

En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre la deducibilidad de los gastos pretendida por la recurrente y no admitida por la Administración, se debe partir de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio objeto del litigio, se establecía que "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Del mismo modo, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encontraba establecido, en relación con el ejercicio objeto del recurso, en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, según su Disposición final sexta, y anteriormente en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Además, dichos gastos deben estar convenientemente acreditados mediante la correspondiente factura, para lo que hay que tener en cuenta, a su vez, los requisitos establecidos en el artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, respecto del contenido que deben de tener las facturas, y que exige que toda factura esté numerada, que figure en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 10 de diciembre de 2021, dictada en el recurso de casación nº 5204/2020, en la que expresa: "3. La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008),deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumirla carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de iuscogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT , en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Anteriormente, en el mismo sentido puede citarse la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto, viene determinado por la efectiva adquisición del bien o realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas soportadas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

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

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

De ahí que según el artículo 105.1 de la LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."; y según dispone el artículo 106.1 de la misma Ley "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

A estos efectos, como se ha dicho, no basta la simple aportación de las facturas, siendo la recurrente la que dispone de los medios de prueba para justificar que los importes de los gastos cumplen con los requisitos de los preceptos citados para la deducibilidad.

También se puede mencionar que es deber de todo empresario documentar y justificar la prestación de los servicios o entrega de bienes y a requerimiento de la inspección, indicar quién se los prestó, cómo, cuándo y qué medios utilizó para ello, así como su vinculación con la actividad empresarial o profesional desarrollada, al igual que la entrega de bienes, en la medida en que la facturación que recibe es utilizada como gasto deducible, debiendo tener en cuenta que la Administración Tributaria es un tercero en la relación que une al prestador de los servicios con el prestatario de los mismos o al que entrega los bienes con el que los recibe, por lo que para que tenga efectos frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, a los efectos de la pretendida deducibilidad de los importes que figuran en las facturas, es necesario justificar la efectiva prestación de los servicios y entrega de bienes y que los mismos guardan relación con la actividad, prueba que, como se ha dicho, recae sobre el recurrente.

Pues bien, teniendo en cuenta, como ya se ha indicado en la presente sentencia que no basta la simple presentación de las facturas, sino que es necesario acreditar la correlación de los gastos con los ingresos, la obligación de justificación documental de los importes de los referidos conceptos no solo abarca a las facturas, sino

a todos aquellos documentos que justifiquen el cumplimiento de los requisitos de la deducibilidad, entre los que se encuentran la afectación a la actividad y la correlación con los ingresos de conformidad con los preceptos citados anteriormente.

Como se ha indicado, es la recurrente, la que tiene a su disposición los medios de prueba necesarios para acreditar el cumplimiento de los requisitos fijados en las normas citadas para la procedencia de la deducibilidad pretendida, de tal manera que no basta alegar la simple dificultad de obtener determinados medios de prueba para cumplir los requisitos que fijan las normas referidas, pues se estaría incumpliendo los requisitos fijados por el Legislador para la aplicación de la deducibilidad de los gastos, vulnerando lo dispuesto en tales preceptos. Como se ha dicho, es el recurrente en que debe hacer el esfuerzo probatorio para acreditar el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para la procedencia de la deducibilidad, lo que no se ha efectuado por el recurrente en el presente caso respecto de los gastos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración.

En la liquidación constan los concretos conceptos e importes cuya deducibilidad no es admitida y precisamente el recurrente formula alegaciones frente a ellos, lo que evidencia que conoce perfectamente los motivos por los que no es admitida la deducibilidad. Compartiendo esta Sala los argumentos de la liquidación, que a estos efectos se tienen por reproducidos, sin que sea necesario entrar en el análisis de cada uno de los gastos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración.

Pues bien, frente a los argumentos de la demanda, debe precisarse, como se razona por la Administración, que los gastos de vestuario ocasionados por la participación en los programas de televisión de D. Florian que constituye el objeto de los contratos entre WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes, son asumidos por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. (antes denominada TELECINCO) y fuera del plató D. Florian no necesita mantener ninguna imagen puesto que los telespectadores no le ven, siendo ellos quienes, a través del visionado de los programas en los que D. Florian participa, generan los ingresos publicitarios que justifican las retribuciones satisfechas por los clientes de Woolloomooloo, S.L. a esta y, a su vez, por Woolloomooloo, S.L. a D. Florian. Efectivamente, en los contratos suscritos por WOOLOOMOOLOO, S.L. y sus clientes no aparece ninguna cláusula ni mención que obligue a D. Florian a vestir de una manera determinada o a lucir determinado tipo de relojes que le puedan suponer un gasto correlacionado con los ingresos.

Por ello, no puede considerarse que los gastos de vestuario a los que se alude en la demanda se encuentren vinculados a la actividad de la recurrente, ya que, tratándose de bienes susceptibles de utilización para usos particulares, como se ha dicho, por un lado, del vestuario que muestra en los programas de televisión, se hace cargo MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., por lo que no supone un gasto para la demandante y, por otro lado, el vestuario que lleve D. Florian fuera de los programas de televisión no puede considerarse vinculados a la actividad de la demandante, pues nada le obliga a mantener una determinada imagen fuera de los mencionados programas de televisión, por lo que no queda probada su vinculación con la actividad empresarial de la demandante.

En cuanto al resto de los conceptos regularizados en la liquidación, de acuerdo con los preceptos y la doctrina del Tribunal Supremo es preciso que la entrega de bienes o la prestación de servicios objeto de las facturas se encuentren vinculados a la actividad de la demandante y lo que ocurre es que la recurrente no prueba en forma alguna que la entrega de bienes o prestación de servicios de las referidas facturas se encuentren vinculados a la actividad de la recurrente, por lo que no prueba que reúna los requisitos de deducibilidad.

Por todo lo cual, estando debidamente motivadas por la Administración, tanto en la liquidación, como en la resolución del TEAR las razones por las que no se considera no acreditada su vinculación con la actividad, argumentos que de la resolución del TREA que son compartidos por esta Sala, sin que sea necesaria su reproducción, no siendo necesario entrar en el examen de cada una de las facturas cuya deducibilidad no es admitida en la liquidación, por los argumentos razonables de la liquidación respecto el contenido desestimatorio de la resolución del TEAR, no desvirtuados por el recurrente, de los que no resulta justificada en modo alguno la vinculación con la actividad de la entrega de bienes o prestación de servicios objeto de dichas facturas, cumpliendo la liquidación los requisitos establecidos en el art. 102 de la Ley General Tributaria y la resolución del TEAR los requisitos del art. 239 de la misma LGT, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión al contribuyente que conoce perfectamente los motivos de la discrepancia con la liquidación efectuada por la Administración y precisamente frente a ellos formula las alegaciones y presenta las pruebas que ha considerado oportunas.

En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre que la Inspección de los Tributos está computando por duplicado el gasto no deducible tanto en sede del socio como en sede de la sociedad, debe puntualizarse que las normas sobre la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades son las determinadas en la Ley de dicho Impuesto interpretadas de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, sin que en ello incida la tributación en el IRPF de la operación vinculada que tiene su propia regulación, de tal manera que, como manifiesta el Abogado del Estado, la circunstancia de que un gasto no sea deducible en sede de la sociedad no significa que su distribución posterior a los socios no deba tributar como percepción de renta de aquellos, en base a las circunstancias que asisten su tributación individual, según las normas del IRPF, que no es objeto del presente recurso.

Pero es que, además, no consta que se haya dictado sentencia en relación con la tributación en IRPF del socio persona física, por lo que debe desestimarse la referida alegación de la demanda.

Por todo lo expresado, procede la desestimación del recurso en cuanto al contenido desestimatorio de la resolución del TEAR sobre la liquidación, declarando conforme a derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid respecto de las liquidaciones.

Octavo.

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

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad WOOLOOMOOLOO SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de enero de 2021, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0766-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0766-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.