

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

Referencia: NFJ092391

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 1135/2023, de 15 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1061/2021

**SUMARIO:**

**IS. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos. Método precio libre comparable.** *Colaboración en un programa de televisión.* Señala la Sala que la sociedad recurrente, carente de medios personales y materiales para la prestación de los servicios personalísimos de colaboración en un concreto programa de televisión de determinada cadena, los ha facturado a sus clientes, casi todas sociedades vinculadas con el director de dicho programa televisivo, habiendo sido prestados en realidad por el socio y administrador único, y ha retribuido a este en unas cantidades mínimas en proporción a su valor de mercado por esos mismos servicios a los que la sociedad no añade valor alguno, que la Inspección comprobó dentro del plazo de prescripción, de manera que se cumplen los requisitos objetivos, subjetivos y temporales legalmente previstos para las operaciones vinculadas. Asimismo, la recurrente olvida que en su caso el único comparable que cabe es el de la facturación por la sociedad a sus clientes por los servicios prestados por su socio y administrador único porque estos son de carácter personalísimo y solo él los podía llevar a cabo por sus cualidades profesionales como colaborador, perfectamente identificado e insustituible, en el programa televisivo citado. Por otra parte como ya ha señalado la Sala en casos similares, el método de valoración aplicado es válido y cumple las exigencias del juicio de comparabilidad al tener en cuenta las características del servicio prestado, que atiende las cualidades personales del socio y es la razón de que el servicio se contrate, la asunción por el socio del servicio y de los riesgos principales y las características del mercado, 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, pues la sociedad carecía de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios más allá del socio y no añadía valor alguno. En definitiva, en este 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 aliviando la carga fiscal del socio único como única finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Se ha producido un remansamiento de rentas, en expresión de la Inspección, ya que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería al socio único, persona física, que es el verdadero prestador de los servicios personalísimos como colaborador en un programa de televisión, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad social e incluso de carácter privado.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 16.

**PONENTE:***Doña María Antonia de la Peña Elías.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS 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: 28.079.00.3-2021/0020040

Procedimiento Ordinario 1061/2021

Demandante: BURLESQUE NOIR SL

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

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 1135/2023

RECURSO NÚM.: 1061/2021

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a quince de diciembre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1061-2021, interpuesto por la entidad BURLESQUE NOIR SL, representado por el Procurador D. RODRIGO PASCUAL PEÑA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de febrero de 2021, por la que se resuelven las reclamaciones económico- administrativas número NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2011 a 2014, 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 12 de diciembre de 2023, quedando el recurso concluso para Sentencia.

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

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

La representación procesal de la entidad Burlesque Noir SL, parte recurrente, impugna la resolución de 25/02/2021 desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas NUM000, NUM002, NUM003 y NUM004, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM008, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011 a 2014, por importe a devolver 4.769,69 euros, que se limitó a la corrección valorativa de la operación vinculada entre la sociedad recurrente y su socio y administrador único Don Benigno y las reclamaciones económico administrativas NUM001, NUM005, NUM006 y NUM007, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM009, por el mismo concepto y periodos impositivos, que contiene la regularización completa, en cuantía de 0 euros.

En esta resolución se confirman los actos administrativos de liquidación porque entre la sociedad reclamante y su socio Don Benigno se produjo una operación vinculada por los servicios personalísimos de colaboración y publicidad televisivas en el programa de Antena 3 Televisión El Hormiguero, dirigido por Don Estanislao como colaborador que presentaba la sección de arte, que este prestó a la sociedad sin que esta añadiera valor alguno a los mismos.

La sociedad facturó a sus clientes obteniendo ingresos de 111.100 euros, 152.700 euros, 202.000 euros y 230.950 euros en los ejercicios de 2011 a 2014 relacionados con las actividades cuyo contenido esencial era la intervención de su socio y retribuyó a este en los mismos periodos como rendimientos de trabajo en las sumas de 14.497,90 euros, 31.796,39 euros, 43.504,43 euros y 47.606,57 euros, respectivamente.

Los principales clientes de Burlesque Noir son las sociedades Japalá Guiones, SL, Japalá Japalá SL y 7 y Acción, SL todas administradas por Don Estanislao

La sociedad carece de medios materiales para la prestación de los servicios que factura a sus clientes ni tiene personal cualificado salvo su socio.

Se cumplen los requisitos subjetivos, objetivos y temporales de la operación vinculada conforme al artículo 16 del TRLIS ya que Don Benigno es socio y administrador único de Burlesque Noir, este señor ha prestado servicios personalísimos a la sociedad y que originaron la casi totalidad de los ingresos de esta última y esta no le ha retribuido por su valor de mercado entre independientes y la regularización se ha practicado dentro del periodo de prescripción.

La Inspección ha utilizado para dicha corrección valorativa el método libre comparable del citado artículo 16.4.a) del TRLIS tomando el comparable interno disponible de los importes facturados por la sociedad a sus clientes por los servicios personalísimos prestados por el socio corregidos con los gastos necesarios para su obtención lo que implica atender a las características del mercado, de los servicios prestados, del prestador de los servicios y de los riesgos que este asume.

La parte reclamante no ha acreditado que ejerciera funciones de agente de Don Estanislao y que añadiese valor a los servicios personalísimos prestados por este y coincidentes con los prestados a sus clientes.

Y no eran fiscalmente deducibles los gastos rechazados por la Inspección al no acreditar su vinculación con la actividad de la sociedad ni con los ingresos.

## Segundo.

La parte recurrente solicita sentencia estimatoria del recurso y anule la resolución recurrida y las liquidaciones de las que procede con imposición de costas a la Administración y para respaldar esta pretensión alega en síntesis.

La incorrecta valoración de la operación vinculada puesto que debió acudir a las practicas del sector audiovisual en el que los comparables implican un descuento sobre el precio final satisfecho al presentador/actor de televisión correspondiente a la comisión del agente que en su caso prestaba directamente la sociedad.

No se ha hecho análisis de comparabilidad sin identificar los servicios prestados por cada parte vinculada y la propia Inspección en casos similares ha admitido una comisión del 5% según las recomendaciones de la Comisión Europea sobre precios de transferencia.

La sociedad cuenta con estructura empresarial y añade valor a los servicios que presta.

Se vulnera el principio de libre competencia al traspasar los ingresos de la sociedad al socio.

Son deducibles la totalidad de los gastos declarados que corresponden a compras en plataformas televisivas renting de vehículos necesarios para los ingresos locomoción gastos de viaje y financieros directamente relacionados con su actividad.

## Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia por la que se confirme la resolución recurrida con imposición de costas a la parte recurrente, ya que se adecua a derecho el seguimiento de procedimientos para regularizar la imposición de las distintas partes vinculadas sin necesidad de que se simultaneen.

Existe una operación vinculada por los servicios personalísimos de colaboración en el programa El Hormiguero del socio de la entidad recurrente como el Hombre de Negro.

Se trata del socio y administrador único cuya intervención constituye el elemento esencial de la prestación de los servicios generadores de los ingresos de la sociedad que no fue retribuido por esos mismos servicios por su valor de mercado entre independientes lo que llevo a la Inspección a realizar una corrección valorativa conforme a las reglas del artículo 16.4.a) del TRLIS con un ajuste primario que implicaba la reducción de la base imponible.

En este caso el método empleado libre comparable mediante el valor de los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios personalísimos del socio corregido con los gastos necesarios para su obtención es idóneo.

Don Benigno, el Hombre de Negro de EL Hormiguero, presta materialmente los servicios personalísimos que factura la sociedad a sus clientes y los importes obtenidos constituyen sus ingresos sin añadir valor alguno. Son sus cualidades profesionales en el sector audiovisual la razón de que contraten los clientes los servicios de la sociedad que no tiene por qué coincidir con el de otros profesionales del mismo sector.

La función de agente que la recurrente se atribuye resulta incierta porque no resulta del comparable interno ni se aporta prueba alguna pese a ser requerido para que aportase los contratos por las que se regían sus relaciones con los clientes y manifestó que no procedía documentar la operación vinculada en diligencia de 28/09/2016.

Sí que se hizo por la Inspección el necesario análisis de comparabilidad como revela la liquidación.

No existe práctica restrictiva de la competencia cuando se trata de sociedades interpuestas sin añadir valor alguno a los servicios personalísimos que les presta su socio, creadas para reducir la tributación en el IRPF de este último.

La sanción es correcta ya que se acredita y motiva la culpabilidad del infractor y los demás elementos necesarios de la misma.

## Cuarto.

Derivados de las actas de disconformidad de 27/04/2017, números NUM008 y NUM009, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011 a 2014, el Inspector Coordinador dictó sendos acuerdos de liquidación provisional de 22/09/2017, por los que hizo la corrección valorativa de la operación vinculada existente entre la obligada tributaria con resultado a devolver 4.769,69 euros y su socio y administrador único, Don Benigno y el resto de la regularización del tributo por importe de 0 euros.

En los ejercicios comprobados la mercantil Burlesque Noir SL, constituida el 1/02/2008, se encontraba dada de alta en la actividad del epígrafe del IAE 999 de otros servicios NCOP y según su objeto social, entre otras actividades, era la producción colaboración y venta de programas para la televisión y la radio.

Su socio y administrador único era Don Benigno.

La sociedad solo contaba con el socio por sus cualidades profesionales y popularidad para prestar los servicios facturados y con algún trabajador y con medios materiales consistentes en mobiliario, equipo informático y vehículo, que no eran adecuados para que la sociedad por si pudiera prestar los servicios que facturó.

Su domicilio fiscal y social se encontraba en Paseo de los Lagos 2, portal 72, La Finca, Humera, Somosaguas, Pozuelo de Alarcón Madrid y el domicilio fiscal de su administrador en calle Portugal 4 de Pozuelo de Alarcón, Madrid.

Los principales clientes de la sociedad eran las entidades Japalá Guiones SL Japalá Japalá SL y 7 y Acción SL, todas administradas por Don Estanislao y los conceptos facturados eran colaboración por cada mes, publicidad en El Hormiguero, colaboración pre-campanadas.

La sociedad facturó a sus clientes por los servicios personalísimos de su socio como periodista colaborador, identificado como el "hombre de negro", en la sección de arte del programa de televisión de Antena 3 El Hormiguero dirigido por Don Estanislao sin añadir a los mismos valor alguno, las sumas de 111.100 euros en 2011, 152.700 euros en 2012, 202.000 euros en 2013 y 230.950 euros en 2014.

Y por los servicios coincidentes con los anteriores prestados por el socio a la sociedad, esta lo retribuyó en los respectivos periodos con el pago como rendimientos de trabajo de las cantidades siguientes: 14.497,90 euros, 31.796,39 euros, 43.504,43 euros y 47.606,57 euros como rendimientos de trabajo.

Se produjo una operación vinculada entre Burlesque Noir y su socio y administrador único, Don Benigno que no fue valorada a precio de mercado entre independientes y que por ello hubo que valorarse.

La sociedad no aportó documentación sobre la operación vinculada

La Inspección aplicó el método previsto por el artículo 16.4.a) del TRLIS de libre comprobante tomando el comprobante interno consistente en los importes facturados por la sociedad a sus clientes por los servicios personalísimos de su socio corregidos con los gastos vinculados con los ingresos.

Con el resultado siguiente en euros:

2011: 111.000 de ingresos, 55.351,99 de gastos y valor de la operación vinculada: 55.748,01

2012: 152.700 de ingresos, 57.880,56 de gastos y valor de la operación vinculada: 94.819,44

2013: 202.000 de ingresos, 61.272,72 y valor de la operación vinculada: 140.727,28

2014: 230.000 de ingresos, 42.853,80 de gastos y valor de la operación vinculada: 188.096,20

Previa deducción de las retribuciones satisfechas se imputaron al IRPF del socio

Por otra parte no se admitieron determinados gastos al no acreditarse la vinculación con la actividad de la sociedad ni su correlación con los ingresos en los periodos regularizados por importes en euros de: 54.548,42 en 2011, 82.270,38 en 2012, 92.515,35 en 2013 y 88.245,25 en 2014.

## Quinto.

En primer lugar se discute si era correcta la corrección valorativa de la operación vinculada existente entre la mercantil recurrente Burlesque Noir SL y su socio y administrador único Don Benigno por los servicios prestados por este a aquella.

Hay que partir de que la Inspección ha constatado mediante datos objetivos debidamente contrastados la existencia de la operación vinculada en 2011, 2012 y 2013 entre ambos en el sentido que establece el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, TRLIS, vigente en los periodos regularizados.

A cuyo tenor:

### Artículo 16 Operaciones vinculadas

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

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

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

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

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

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

5. La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

7. Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La sociedad Burlesque Noir SL, carente de medios personales y materiales para la prestación de los servicios personalísimos de colaboración en un concreto programa de televisión de determinada cadena, los ha facturado a sus clientes, casi todas sociedades vinculadas con el director de dicho programa televisivo, habiendo sido prestados en realidad por Don Benigno, a la sazón socio y administrador único, y ha retribuido a este en unas cantidades mínimas en proporción a su valor de mercado por esos mismos servicios a los que la sociedad no añade valor alguno, que la Inspección comprobó dentro del plazo de prescripción, de manera que se cumplen los requisitos objetivos, subjetivos y temporales legalmente previstos para las operaciones vinculadas.

Una vez constada la existencia de la operación vinculada y de la escasa retribución satisfecha al socio por sus servicios personalísimos, la Inspección procedió a su valoración a precio de mercado entre independientes por el sistema libre comparable, tomando el comparable interno que consiste en los importes facturados por la sociedad a sus clientes por esos mismos servicios corregidos con los gastos necesarios para su obtención.

La recurrente considera que este método de valoración no es correcto puesto que se debió tener en cuenta un margen de beneficio para la sociedad de al menos el 5% por sus servicios como agencia, pero no resulta posible atender a esta pretensión al no haberse acreditado la realización de acto alguno de representación o de agencia por la entidad demandante.

La misma parte también considera que no se respeta el método de valoración libre comparable empleado por la Inspección, ya que no se realiza debidamente el juicio de comparabilidad si se toma únicamente como valor el importe facturado por la sociedad a sus clientes sin tener en cuenta también otros comparables del sector audiovisual.

Sin embargo la recurrente olvida que en su caso no resulta posible y que el único comparable que cabe es el de la facturación por la sociedad a sus clientes por los servicios prestados por su socio y administrador único porque estos son de carácter personalísimo y solo él los podía llevar a cabo por sus cualidades profesionales como colaborador, perfectamente identificado e insustituible, en el programa televisivo citado.

Por otra parte como ya ha señalado esta Sala en casos similares, el método de valoración aplicado es válido y cumple las exigencias del juicio de comparabilidad al tener en cuenta las características del servicio prestado, que atiende las cualidades personales del socio y es la razón de que el servicio se contrate, la asunción por el socio del servicio y de los riesgos principales y las características del mercado, 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, pues la sociedad carecía de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios más allá del socio y no añadía valor alguno.

Además este método de valoración como ha sido aplicado por la Administración tributaria satisface las directrices de la OCDE de 22/0/2010 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 y sin olvidar que la parte actora no ha aportado ante la Inspección documentación alguna sobre precios de transferencia.

La parte actora invoca la vulneración del principio de libre competencia al ser legítima la constitución de sociedades para el desempeño de actividades profesionales como economía de opción.

Sin embargo, en este 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 aliviando la carga fiscal del socio único como única finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.



Se ha producido un remansamiento de rentas, en expresión de la Inspección, ya que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería al socio único, persona física, que es el verdadero prestador de los servicios personalísimos como colaborador en un programa de televisión, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad social e incluso de carácter privado.

En otro orden de cosas, no se discute que un profesional pueda adoptar alguna de las formas societarias para actuar en el tráfico mercantil, el ordenamiento jurídico lo permitía y lo sigue permitiendo, con su sistema de tributación en régimen de transparencia fiscal y actualmente a través de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, pero lo que no está amparado es que con una apariencia de prestación de determinados servicios por una sociedad, los servicios se presten en realidad por el socio único, que es el único que por sus características lo podía prestar, sin que la sociedad tenga medios para dicha prestación y sin que añada nada a dichos servicios con una finalidad de elusión fiscal como mera pantalla o sociedad instrumental interpuesta.

## Sexto.

En cuanto a la deducción de los gastos declarados en los ejercicios comprobados y no admitidos por la Inspección.

De acuerdo con los artículos 10.3 y 14.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, vigente en los ejercicios regularizados:

### Artículo 10 Concepto y determinación de la base imponible

3. 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.

### Artículo 14 Gastos no deducibles

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.

Por lo que se refiere a la normativa general en materia de carga de la prueba, medios y valoración de la prueba y prueba de las presunciones, los artículos 105 y 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 disponen:

Artículo 105 En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Artículo 106.4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

De manera 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 reciente Sentencia de fecha 10 de diciembre de 2021 (recurso de casación no 5204/2020), que concluye:

"SEGUNDO.- Remisión a las sentencias 951/2021, de 1 de julio (rec. 4927/2020 ); 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018 ); y 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018 ).

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión de las citadas sentencias, partiendo de la fundamentación jurídica de la sentencia 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018 ) que se remite a la ya aludida sentencia 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018 ). (...)

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 asumir la 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 ius cogens, 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".

Además de la prueba de la realidad del gasto y de su contabilización esta Sala viene entendiendo que para que un gasto sea fiscalmente deducible es necesario que se impute temporalmente al periodo impositivo al que corresponde y que se acredite su relación con los ingresos en el sentido que recoge el artículo 19.1 del citado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre Imputación temporal e Inscripción contable de ingresos y gastos, a cuyo tenor: " 1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en 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."

En este caso la actora sostiene que en el ámbito de la producción audiovisual se producen gastos que en otros ámbitos no serían deducibles

Pues bien sin negar este hecho, tal como ya acordó esta Sala en relación a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la sentencia de esta misma ponencia dictada en el PO 1060/2021, no resultan fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios regularizados los gastos no admitidos por la Inspección

Se trata de gastos por los conceptos de compras en Comercial Anajin 2, Hiper 100 y Maxi China Parques, Baralia Gestión, Alquiler Parfain, Manuel Riesgo, Leroy Merlin, Open Pool, Zardoya Otis, Mapfre familiar, Mumu Sport, Zara, Body Factory, Karpi Confección, Decathlon Hugo Boss Benelux, Pepe Jeans, consumos en bares y restaurantes y suministros de Iberdrola y del Canal de Isabel II , Cepipsa, Pozuelo 4 SL, Zara Home, Ikea, viajes a Méjico y Alemania, intereses y amortización de Mercedes E250C, ordenador Apple, primas de seguro, consumos de teléfono Volkswagen Renting, Cruz Corrales Car, compras en El Corte Inglés, Megino SL, Moya EESS, Repsol, Digital Plus, Jardinería Marcelo, Solred, Taxis, Nespresso, gastos VISA, comidas y Leocadia, que corresponden al ámbito privado o particular del socio y administrador único sin haber acreditado su vinculación con la actividad de la sociedad ni con los ingresos obtenidos por esta en su desempeño ni que fueran necesarios para su obtención.

Por todo lo expuesto el recurso debe desestimarse.

**Séptimo.**

Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA

A efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros más IVA, en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la tramitación del procedimiento.

**FALLAMOS**

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Burlesque Noir SL, contra la resolución de 25/02/2021 desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas NUM000, NUM002, NUM003 y NUM004, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM008, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011 a 2014, que se limitó a la corrección valorativa de la operación vinculada entre la sociedad recurrente y su socio y administrador único Don Benigno y las reclamaciones económico administrativas NUM001, NUM005, NUM006 y NUM007, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM009, por el mismo concepto y periodos impositivos, que contiene la regularización completa, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente.

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- 1061-21 (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- 0000-93-1061-21 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.