

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

Referencia: NFJ092739

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 15/2024, de 11 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1170/2021

**SUMARIO:**

**IS. Operaciones vinculadas.** *Servicios personalísimos. Método precio libre comparable. Creación de obras musicales.* En los ejercicios objeto de comprobación inspectora, la sociedad recurrente, carente de medios personales y materiales para la prestación de los servicios personalísimos de creación de las obras musicales de su socio principal y administrador único, cuyos derechos de autor le fueron previamente cedidos, prácticamente se limitó a cobrarlos de SGAE, sin pagarle cantidad alguna y sin añadir valor alguno. Estos hechos fueron comprobados y constatados por la Inspección 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 nula retribución satisfecha al socio por sus servicios, la Inspección procedió a su valoración a precio de mercado entre independientes por el sistema libre comparable, tomando el comparable interno que consistió en los importes percibidos por la sociedad 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 la sociedad contaba con medios personales y materiales incluidos estudios de grabación y sonido para la prestación de los servicios de producción y creación musical sin que fuera la razón esencial de la contratación la música creada por el socio sino un elemento más. Ahora bien, a juicio de la Sala no resulta posible atender a esta pretensión al no haberse acreditado la realización de acto alguno de producción por la sociedad ni se desprende de la documentación aportada con la demanda consistente en recortes de prensa de noticias relacionadas con eventos musicales, fiestas y reuniones de artistas y sus sociedades y la sociedad alegada era ajena a la comprobación inspectora que nos ocupa y fue objeto de distintas actuaciones inspectoras. El hecho de que la entidad actora haya podido gestionar los derechos de otros autores no impedía la corrección valorativa efectuada relativa a dos ejercicios en los que más del 90% de sus ingresos procedían de la explotación de los derechos de autor de su socio principal. El cedente de los derechos era el titular como autor de los mismos y a él le eran imputables los ingresos correspondientes. No hay que olvidar que la sociedad tan solo contaba con un auxiliar de producción y un técnico de sonido incorporado en septiembre de 2013 apenas retribuidos, que la obra del socio fue el elemento esencial para la obtención de los ingresos, que la SGAE recaudó los ingresos a los que tenía derecho el autor musical y los abonó a la sociedad, representando más del 90% de los ingresos de la mercantil, siendo esencial la intervención de este y que las otras labores de la sociedad distintas de la explotación de la cesión de los derechos de autor también relacionadas con la actividad profesional y personal del socio (royalties, discos) eran accesorias atendiendo a su cuantía. Y es que en definitiva no se puede obtener ingresos por servicios musicales incluso de producción y de arreglos musicales sin el papel esencial del músico en atención a sus cualidades profesionales, artísticas y creativas. 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 obtenidos por la sociedad 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.

**PRECEPTOS:**

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

**PONENTE:**

Doña María Antonia de la Peña Elías.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Doña 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: 28.079.00.3-2021/0023546

Procedimiento Ordinario 1170/2021

Demandante: PRODUCCIONES AUDIOVISUALES RUMOR SL

PROCURADOR D. JOSE IGNACIO OSSET RAMBAUD

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 15/2024

RECURSO NÚM.: 1170/2021

PROCURADOR D. JOSE IGNACIO OSSET RAMBAUD

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo  
Dña. María Rosario Ornosa Fernández  
Dña. María Antonia de la Peña Elías  
Dña. Ana Rufz Rey

-----  
En la villa de Madrid, a once de enero de dos mil cuatro.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1170-2021, interpuesto por la entidad PRODUCCIONES AUDIOVISUALES RUMOR SL, representado por el Procurador D. JOSE IGNACIO OSSET RAMBAUD, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2021, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM000; NUM001; NUM002; NUM003, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2012 y 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:**

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 09/01/2024, en cuya fecha ha tenido lugar, 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 recurrente, Producciones Audiovisuales Rumor SL impugna la resolución de 30/03/2021 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas número NUM000 y NUM002, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM004 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013, relativa a la regularización completa, por importe de 52,39 euros y de las reclamaciones económico administrativas número NUM001 y NUM003, deducidas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM005 por el mismo concepto y periodos impositivos, relativa a la valoración a precio de mercado de la operación vinculada con su socio mayoritario Don Eleuterio, en cuantía de 27.575,90 euros.

En esta resolución se confirman los dos actos administrativos de liquidación impugnados ya que se produjo una operación vinculada con el socio principal de la reclamante sin que se valorase a precio de mercado entre independientes y se dedujeron gastos que no estaban vinculados con la actividad o no se justificaron.

La sociedad Producciones Audiovisuales Rumor SL se encontraba dada de alta en los epígrafes 476.9 y 849.9 del IAE de otras ediciones NOCOP y otros servicios NCOP, respectivamente y era socio y administrador único de la misma con un porcentaje de participación del 75% Don Eleuterio.

Sostiene la reclamante que los servicios prestados por el socio no eran personalísimos y que la sociedad contaba con medios materiales y humanos para la prestación de los mismos a sus clientes con el consiguiente valor añadido y que es la obra audiovisual de varios autores la que genera los ingresos.

Sin embargo existe la vinculación apreciada por la Inspección, los servicios eran personalísimos vinculados a la persona del socio y por sus características personales fueron contratados y no se retribuyeron a precio de mercado con independencia de la situación de la sociedad Ultriz SL, por lo que resultaba aplicable el artículo 16 del TRLIS

El método utilizado para la realizar la corrección valorativa fue el libre comparable tomando como comparable interno los importes facturados menos los gastos precisos para su obtención que tiene en cuenta las características y funciones del prestador de los servicios, del mercado y los términos contractuales.

En cuanto a los gastos no admitidos por la Inspección, no son deducibles por falta de justificación en el caso de las previsiones por trabajos realizados por otras empresas y por falta de vinculación con la actividad en el caso del seguro del vehículo particular del socio, ni el Impuesto sobre Beneficios ni los pagados con la tarjeta de crédito.

En 2012 no es deducible el aprovisionamiento correspondiente a facturas pendientes de CATA que no se aportan y previsión para conflicto con SGAE del que solo se aporta una carta de TVE y un correo.

En el caso de 2013 respecto de la reclamación judicial de Tamara y Tsunami Films no se aportan las facturas y solo se adjunta reclamación de los abogados.

## **Segundo:**

La parte recurrente solicita sentencia por la que se anule la resolución recurrida y los actos de liquidación de los que procede en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013 con imposición de costas a la Administración y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

La improcedencia de la regularización de la operación vinculada con Don Eleuterio y la valoración de mercado de su retribución. La Inspección de manera automática ha asimilado esta situación a la que ha tenido lugar en el sector audiovisual relación a presentadores de TV siendo una situación distinta.

No se trata de servicios personalísimos del socio y la sociedad dispone de estructura para prestar los servicios que factura añadiendo valor a los mismos.

La corrección valorativa en esos años de 2012 y 2013 se refiere a la liquidación de derechos de autor por SGAE de la que procede el 90% de los ingresos y de la producción ejecutiva de los programas de TV, Torres y Reyes para TVE y El Castellano Leonés en la Historia para TV de Castilla León y para ello fue necesaria la intervención de la sociedad y de la otra entidad Ultriz SL.

Tal como acredita documentalmente, no es la mera titularidad del derecho de autor sobre las adaptaciones musicales previamente cedidos en 2011 por el socio sino la explotación económica de series de TV para lo que se necesita una fuerte infraestructura de medios proporcionados por ambas sociedades directamente o mediante subcontratación.

La TV no adquirió arreglos musicales en los que entre otros intervino el socio. La creación musical previa carece casi de valor económico si no se hubiera incorporado a la producción de los programas. En los contratos no figura la intervención del socio como indispensable.

Ambas sociedades, Producciones Audiovisuales Rumor SL y Ultriz SL, cuentan con trayectoria empresarial y con medios para la prestación de los servicios facturados y realizar actividades económicas. Ambas se constituyeron en 1989 por tres profesionales del sector para la producción artística, audiovisual y cinematográfica con personal propio y colaboradores externos con 12 y 15 trabajadores hasta 2015, incluyendo un auxiliar de producción y un técnico de sonido.

Cuenta con el inmueble de la calle Zaragoza 6 de Pozuelo que incorpora un plató y un estudio de grabación en las distintas plantas del mismo.

Ambas entidades asumieron el consiguiente riesgo empresarial y obtuvieron financiación ajena de entidades de crédito por importes de 80.000 y 140.000 euros

De todo ello se deduce que el papel del socio no fue personalísimo ni esencial ni fueron sus cualidades como músico y compositor la razón de la contratación con TVE en la que no se exigía su intervención personal.

En cuanto a los gastos rechazados por la Inspección, aportó todas las facturas recibidas. En el caso de la partida de aprovisionamientos de 2012 por importe de 129.851,71 euros aportando una carta de reclamación a CATA, carta de TVE y correo sobre el conflicto con la SGAE y para la de 2013, por importe de 112.902,04 euros por la reclamación de Tamara mediante carta de los abogados de esta previa a la reclamación judicial.

## **Tercero:**

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte actora, ya que no puede sostenerse que la sociedad cuente con infraestructura y medios personales y materiales para la prestación de los servicios.

No se prestaron con medios propios de la mercantil actora los servicios prestados por profesionales para la dirección y producción y publicidad en redes sociales que tienen un carácter puntual y sin el socio la sociedad no puede prestar los servicios que factura cuya intervención es esencial.

La valoración de la operación vinculada al no retribuir al socio por su valor de mercado por el método libre comparable tomando como comparable interno los importes facturados menos los gastos necesarios para su obtención es correcta de acuerdo con el artículo 16 del TRLIS al tener en cuenta las características del servicio las funciones de las partes y los términos contractuales.

Los ingresos de la sociedad se originan por trabajos del socio y no hubo una economía de opción sino un propósito de elusión fiscal.

Los gastos rechazados por la Inspección y a los que la recurrente alude como fiscalmente deducibles no se aportaron pruebas suficientes.

La sanción se debe mantener al constar todos los elementos para su imposición.

#### Cuarto:

Derivado de las actas de disconformidad de referencia de fecha 17/11/2017, números A02/ NUM005 y A02/ NUM004 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013, se dictaron sendos acuerdos de liquidación provisional de 18/03/2018 por el Inspector Coordinador, mediante los que se regularizó la situación tributaria de la parte recurrente, llevando a cabo la corrección valorativa de la operación vinculada existente entre su socio mayoritario y administrador único y la regularización completa, respectivamente.

La obligada tributaria se constituyó el 3/03/1989 y su objeto social era la producción artística, de espectáculos y discográfica, creación y distribución artística y ejecución de actos y contratos relacionados con los anteriores.

Estaba dada de alta en los epígrafes 476.9 y 849.9 del IAE, de otras ediciones NCOP y otros servicios independientes NCOP.

Se encontraba participada en un 75% por Don Eleuterio, que a su vez era administrador único de la misma desde 11/11/2011.

Compartía domicilio con su socio mayoritario en la CALLE000 NUM006 de Pozuelo de Alarcón, Madrid siendo titular del 45,27% de este inmueble, en el que se encuentra un plató de grabación. Además del socio tuvo dos empleados, auxiliar de producción y técnico de sonido desde septiembre de 2013, a los que retribuyó con algo menos de 9.000 euros en cada año.

Los ingresos de la sociedad procedieron, principalmente, de los derechos de autor generados por la obra musical del socio y percibidos de la Sociedad General de Autores, SGAE según resultó del requerimiento a esta.

En concreto y expresados en euros:

En 2012, 627.063,62 recibidos de la SGAE y 8.272 por royalties, discos y otros

En 2013, 416.343,59 recibidos de la SGAE y 45.702,34 por royalties, discos y otros.

Fueron requeridos por la Inspección los contratos con sus clientes y solo fueron aportados la primera página de los celebrados con Portal Latino y Comunidad Filmin

Sin embargo y previo requerimiento a la SGAE, se aportaron por esta el acuerdo de cesión de derechos de 6/04/2011, por el que el autor musical Don Eleuterio cedió sus derechos de autor a Producciones Audiovisuales Rumor SL y el acuerdo de 25/02/1992 de cesión en exclusiva de la sociedad recurrente a la SGAE de los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y retribución por copia del artículo 25 de la Ley de Propiedad industrial, sobre todas las obras sobre las que ostentase derechos.

La mayor parte de la actividad de la sociedad fue el cobro de cantidades de la SGAE por derechos de autor como músico u obras musicales del socio y administrador como revelan los ingresos declarados sin haberlo retribuido en cantidad alguna y como tampoco resultaba aplicable la presunción del artículo 16.6 del RIS, la operación vinculada existente entre la sociedad y su socio fue valorada a precio de mercado entre independientes mediante el método libre comparable, tomando como comparable interno los ingresos obtenidos menos los gastos necesarios para su obtención a los efectos del artículo 16 del TRLIS.

Con el resultado en euros siguiente:

En 2012: 635.336,41 de ingresos y 452.366,21 de gastos

En 2013: 462.045,93 de ingresos y 288.090,29 de gastos

Valor de la operación vinculada:

En 2012 de 182.970,20 y en 2013 de 173.955,64 que redujeron la base imponible y que fueron atribuidos al socio como rendimientos de actividad económica en el IRPF del mismo.

Así mismo se rechazaron determinados gastos declarados por los importes y conceptos siguientes:

En 2012 por los conceptos de trabajos por otras empresas, seguros varios e impuesto sobre beneficios por importe total de 144.042.

En 2013 por los mismos conceptos y motivos por importe total de 145.300,80

Y en concreto los gastos relativos a trabajos por otras empresas por importes de 129.851,71 euros en 2012 y de 112.902,04 euros en 2013 fueron rechazados por tratarse de aprovisionamientos no justificados de acuerdo con el artículo 12.2 del TRLIS al no aportar documentación alguna pese a ser requerida.

## Quinto:

En primer término se trata de determinar si se produjo una operación vinculada entre la sociedad recurrente, Producciones Audiovisuales Rumor SL y su socio mayoritario y administrador único Don Eleuterio y si fue correctamente valorada a precio de mercado entre independientes en 2012 y 2013 como aprecio la Inspección, 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. ° 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.

En los ejercicios objeto de comprobación inspectora, la sociedad recurrente, carente de medios personales y materiales para la prestación de los servicios personalísimos de creación de las obras musicales de su socio principal y administrador único, cuyos derechos de autor le fueron previamente cedidos, prácticamente se limitó a cobrarlos de SGAE, sin pagarle cantidad alguna y sin añadir valor alguno.

Estos hechos fueron comprobados y constatados por la Inspección 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 nula retribución satisfecha al socio por sus servicios, la Inspección procedió a su valoración a precio de mercado entre independientes por el sistema libre comparable, tomando el comparable interno que consistió en los importes percibidos por la sociedad 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 la sociedad contaba con medios personales y materiales incluidos estudios de grabación y sonido para la prestación de los servicios de producción y creación musical sin que fuera la razón esencial de la contratación la música creada por el Sr. Eleuterio sino un elemento más, pero no resulta posible atender a esta pretensión al no haberse acreditado la realización de acto alguno de producción por la sociedad ni se desprende de la documentación aportada con la demanda consistente en recortes de prensa de noticias relacionadas con eventos musicales, fiestas y reuniones de artistas y sus sociedades y la sociedad Ultriz SL era ajena a la comprobación inspectora que nos ocupa y fue objeto de distintas actuaciones inspectoras

El hecho de que la entidad actora haya podido gestionar los derechos de otros autores no impedía la corrección valorativa efectuada relativa a dos ejercicios en los que más del 90% de sus ingresos procedían de la explotación de los derechos de autor de su socio principal

El cedente de los derechos era el titular como autor de los mismos y a él le eran imputables los ingresos correspondientes.

Según constató la Inspección la mayor parte de los ingresos de la mercantil procedieron del cobro de la SGAE de los derechos de autor como músico de su socio mayoritario, que previamente se los había cedido sin que conste pago de retribución alguna y sin que se acredite que tales obras fueran realizadas también por otros autores o colaboradores y con la necesaria intervención de la sociedad con sus medios.

No hay que olvidar que la sociedad tan solo contaba con un auxiliar de producción y un técnico de sonido incorporado en septiembre de 2013 apenas retribuidos, que la obra del socio fue el elemento esencial para la obtención de los ingresos, que la SGAE recaudó los ingresos a los que tenía derecho el autor musical y los abonó a la sociedad, representando más del 90% de los ingresos de la mercantil, siendo esencial la intervención de este y que las otras labores de la sociedad distintas de la explotación de la cesión de los derechos de autor también relacionadas con la actividad profesional y personal del socio (royalties, discos) eran accesorias atendiendo a su cuantía.

Y es que en definitiva no se puede obtener ingresos por servicios musicales incluso de producción y de arreglos musicales sin el papel esencial del músico en atención a sus cualidades profesionales, artísticas y creativas.

No puede considerarse tampoco que la Inspección de manera automática haya aplicado la doctrina de las operaciones vinculadas elaborada en torno a los presentadores y colaboradores de televisión en el sector audiovisual, pues está perfectamente individualizada y concretada la operación vinculada que se produjo y la valoración a precio de mercado de la misma.

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 obtenidos por la sociedad 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 tales precios.

Por otra parte 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 autor musical, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad profesional 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 son deducibles los gastos por aprovisionamiento por importes de 129.851,71 euros y de 112.902,04 euros rechazados por la Inspección por falta de acreditación en los dos periodos impositivos comprobados

En relación al gasto de 2012 según la parte actora dentro del concepto trabajos por otras empresas se trata de un aprovisionamiento por una deuda con la entidad CATA por uso de platós y conflicto con la SGAE por diferencias entre obras sinfónicas y no sinfónicas.

Sin embargo mediante diligencia de la Inspección de 19/04/2017 fue requerida para que aportara los justificantes del gasto y se limitó a presentar una carta de reclamación de pago, una carta de TVE con el asunto SGAE y un correo electrónico sin aportar facturas ni otros documentos por lo que el gasto no quedo debidamente acreditado

Y respecto del aprovisionamiento de 2013, en la misma diligencia se hizo el correspondiente requerimiento de justificación y la representación de la recurrente se limitó a explicar que se trataba de una previsión para una reclamación judicial de Tamara y a Tsunami Films, aportando carta de reclamación de los abogados de la primera pero sin facturas ni otra justificación.

De manera que tal como estimó la Inspección se trataba de gastos no deducibles por falta de justificación.

#### **Séptimo:**

Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente al desestimarse todas sus pretensiones a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA

A los efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2000 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 sustanciación del procedimiento

### **FALLAMOS**

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Producciones Audiovisuales Rumor SL, contra la resolución de 30/03/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas número NUM000 y NUM002, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM004, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013, relativa a la regularización completa y de las reclamaciones económico administrativas número NUM001 y NUM003, deducidas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM005 por el mismo concepto y periodos impositivos, relativa a la valoración a precio de mercado de la operación vinculada con su socio mayoritario Don Eleuterio, por ser ajustada a derecho esta resolución. 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 2610-0000-93-1170-21 (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 2610-0000-93-1170-21 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.