

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094625

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 336/2024, de 16 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1691/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos. Cantante tenor. Afirma la Sala que en este caso existe vinculación entre la sociedad actora y su socio, titular del 98% de su capital social y administrador de la misma. Se ha producido entre ambos una operación vinculada por los servicios personalísimos que este llevó a cabo y que la sociedad facturó, consistentes en la prestación artística de este señor como cantante tenor para determinados roles en numerosas operas celebradas en teatros extranjeros en su mayoría. Como por estos servicios la sociedad no retribuyó en cantidad alguna al socio, tampoco se daban las condiciones legales para presumir que la operación fuera valorada a precio de mercado entre independientes en condiciones de libre competencia (tenencia de medios materiales y humanos suficientes para prestar los servicios calificados de personalísimos y pago de retribuciones a los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la sociedad en cuantía no inferior al 85% del resultado previo a la deducción de las retribuciones a dichos socios), resultaba obligado el ajuste valorativo de acuerdo con la normativa aplicable. La Inspección acudió al método valorativo libre comparable, valiéndose del comparable interno consistente en los importes facturados a terceros por esos servicios personalísimos realmente prestados por el socio menos los gastos necesarios para su obtención dentro de los límites legales. En ningún momento se ha negado la existencia de la sociedad ni que los servicios no se prestasen ni que la sociedad no llevase a cabo las demás actividades distintas de los servicios personalísimos del socio que ya se han descrito para que tuviera que acudir a la figura jurídica de la simulación. Plantea la parte recurrente que debe reconocerse a favor del socio la deducción por doble imposición internacional reconocida a la sociedad porque se trata de rentas o ingresos obtenidos por el socio persona física, lo que obligaría a reconocer sino es toda la cantidad, por lo menos el importe de los impuestos satisfechos en el extranjero por la persona física. Considera la Sala que a los efectos de la correcta valoración de la operación vinculada por los servicios personalísimos realmente prestados por el socio y que la sociedad se limitó a facturar, la resolución recurrida se equivoca pues las rentas derivadas de los mismos no las obtuvo la sociedad sino el socio persona física y hubiera sido necesario que los impuestos satisfechos por estas rentas en el extranjero y sus correspondientes retenciones hubieran debido ser tenidas en cuenta, determinando si los ingresos obtenidos eran brutos o netos después de impuestos, con la consiguiente acogida en parte del recurso, con el límite de la prohibición de la *reformatio in peius* en el resultado que se obtenga en relación a la sociedad. Por todo lo expuesto el recurso debe tener una acogida parcial, reconociendo el derecho de la entidad actora a que se tengan en cuenta en la valoración de la operación vinculada los impuestos y retenciones satisfechos en el extranjero por la actividad personalísima y artística del socio como tenor, director de orquesta, de escena regia y vestuario con el límite de la prohibición de la *reformatio in peius*.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14, 16 y 19.

PONENTE:

Doña María Antonia de la Peña Elías.

agistrados:

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

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0037258

Procedimiento Ordinario 1691/2021

Demandante: CUIBAR PRODUCTIONS, S.L.

PROCURADOR Dña. BELEN JIMENEZ TORRECILLAS

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 Nª 336/2024

RECURSO NÚM.: 1691/2021

PROCURADOR Dña. BELEN JIMENEZ TORRECILLA

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 16 de mayo de 2024

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1691-2021, interpuesto por la entidad CUIBAR PRODUCTIONS, S.L, representado por la Procuradora Dña. BELEN JIMENEZ TORRECILLA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM000, NUM001, NUM002, NUM002, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 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.

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 7 de mayo de 2024, 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, Cuibar Productions SL impugna la resolución de 29/04/2021 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, estimatoria en parte y de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas números NUM000 y NUM002, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM003, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013, que recoge la corrección valorativa de la operación vinculada con el socio mayoritario, por importe total a devolver de 111.280,70 euros y las números NUM001 y 2509/2020 deducidas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM004 por el mismo concepto que recoge toda la regularización, por importe de 0 euros.

En esta resolución el órgano revisor de la Administración tributaria anuló parcialmente el acto administrativo de liquidación recurrido, ya que el socio persona física titular del 98% del capital social Don Gaspar y su cónyuge el 2% restante y la sociedad no añade valor alguno a la actividad profesional de músico que este llevó a cabo y hubiera podido realizarse directamente por el sin necesidad de interponer la sociedad que si existe pero innecesaria.

Las normas sobre operaciones vinculadas han sido correctamente aplicadas, ya que la sociedad obtuvo ingresos derivados de la actividad personalísima del socio como músico y artista razón esencial del servicio prestado y de su contratación sin retribuir en cantidad alguna al socio por esos mismos servicios, en puridad prestados por él, ni aportó contrato que documentase una relación laboral existente, por lo que procedía la valoración a precio de mercado entre independientes de la operación vinculada.

La sociedad tampoco contaba con medios personales y materiales más allá del socio para poder prestar los servicios facturados sin su intervención.

En la plantilla constan dos empleados con categorías de auxiliar administrativo y secretaria de dirección, perceptores de rendimientos en función de sus trabajos y con contaba con la administradora socia y esposa Doña Custodia, que solo realizaron labores accesorias .

Tampoco hay exceso de tributación por la tributación de los socios al repartir dividendos.

El ajuste primario deriva de la diferencia entre el valor de mercado de 836.473,78 en 2012 y en 528.376 en 2013, (determinado por el método libre comparable en el importe de los rendimientos obtenidos por la sociedad por los servicios personalísimos del socio menos los gastos necesarios para su obtención) y los rendimientos imputados por la sociedad y declarados a este, que fueron 0, con el consiguiente incremento de los rendimientos del socio y de la base imponible del IRPF de este, como verdadero prestador de los servicios facturados por la sociedad, y reducción de la base imponible de Cuibar Producciones en dichos importes.

En el denominado ajuste secundario del artículo 16.8 del TRLIS, por el desplazamiento patrimonial por la diferencia entre el valor de mercado y el pactado entre las partes, a favor de quien ha cobrado menos de lo que hubiera percibido a precio de mercado es decir el socio a favor de la beneficiada, en este caso la sociedad Cuibar Productions.

Para el socio que realizó la operación vinculada, la diferencia se consideran aportaciones del socio a los fondos propios de la entidad en el porcentaje de su participación del 98% y por tanto por importes que corresponden

a dicho porcentaje, 819.744,30 en 2012 y 528.376,46 en 2013, calificados como aportaciones del socio Don Gaspar a la entidad Cuibar Productions SL con el consiguiente aumento del valor de su participación.

En una segunda parte del ajuste secundario cuando los fondos se retornen al socio directamente por reparto de beneficios como aquí ha sucedido o indirectamente por la venta de la participación, deben calificarse de devoluciones de aportaciones para que no vuelvan a tributar y la operación o el ajuste sea neutral, de manera que cuando confluyen en el mismo ejercicio, por el ajuste primario se aumenta la base imponible del IRPF del socio y se elimina la tributación del retorno al socio de los fondos que dejó en la sociedad, que se formalizó como reparto de dividendos y que reducirá el importe del ajuste primario considerándose menor valor de la participación, lo que excluye la sobre imposición alegada.

Situación diferente es la de la socia y mujer del socio Doña Custodia.

Los socios han repartido los dividendos derivados de la operación vinculada al 50% como bienes gananciales y la Inspección de modo distinto tiene en cuenta los porcentajes de participación en la sociedad de cada socio del 98% y del 2% de acuerdo con los artículos 275 del TRLSC, 20 de los Estatutos Sociales, 11.2 de la Ley 35/2006 y 7 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre Patrimonio.

De estas normas se desprende que la tributación del dividendo por el retorno de los fondos que el socio realizador de la operación vinculada dejó en la sociedad, en sede de esta debe realizarse teniendo en cuenta los porcentajes de participación de los socios en ella, pero no así en el IRPF de los socios que percibieron la mitad de los rendimientos derivados del ajuste secundario, por lo que procede modificar la regularización practicada a la socia con la consiguiente estimación parcial de la reclamación.

No procede la deducción por doble imposición por el socio en su IRPF por los impuestos pagados en el extranjero, pues fue la sociedad la que celebró los contratos fuera de España y cobro las cantidades obtenidas y el solo prestó los servicios a través de esta con la consiguiente operación vinculada y su valoración, pero en su IRPF no figuran las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, por lo que la deducción corresponde a la sociedad de acuerdo con el artículo 31 del TRLIS.

En cuanto a los gastos rechazados por la Inspección, por lo que se refiere al porcentaje de la deducción por suministros y otros del inmueble de la DIRECCION000 se admite la afectación directa exclusiva y completa del inmueble y la deducción del 100% de tales gastos.

En cuanto a los gastos y amortización de medios de transporte, no se ha acreditado un grado de afectación superior al 50% y se mantiene la regularización.

La comprobación de 2009 lo fue en un procedimiento de comprobación limitada en relación a otro vehículo y sin que tuviera alcance general, por lo que no hay vulneración de los actos propios.

Y por último el resto de los gastos no se admite su deducción por falta de justificación documental.

Segundo.

La parte recurrente solicita sentencia por la que se declare la no conformidad a derecho de la resolución del TEARM en la parte no estimada y de los actos administrativos de los que trae causa y para respaldar esta pretensión alega, en síntesis:

La sociedad no fue creada para evitar la progresividad de las tarifas del IRPF al haberse producido un reparto total del dividendo al tipo nominal conjunto del 52% como rendimientos de capital mobiliario.

Lo que queda demostrado con las cantidades que se recogen en la liquidación practicada por la Inspección y las autoliquidaciones del IRPF de ambos socios, tomando la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades y la cuota líquida del IRPF.

Así la tributación total utilizando la sociedad ascendió a 294.331,25 en 2012 y a 215.122 euros en 2013 y sin ella en el IRPF del socio la tributación sería de 333.931,23 euros y de 252.792,95 euros y más aun si se tienen en cuenta los impuestos satisfechos en el extranjero como debió hacerse, pues el socio no se los dedujo y la sociedad tampoco ni podrá hacerlo al carecer casi de actividad desde 1/01/2016

Lo que viene a demostrar que no era necesaria la valoración de la operación vinculada ni aplicar su normativa al no generar una reducción de la imposición ni la finalidad de la elusión fiscal que comprende el remansamiento de rentas, el "splitting" y deducción de gastos

La sociedad contaba con medios personales y materiales y estructura a nivel organizativo, administrativo y de promoción e imagen y para ello era ineludible la intervención de diversas personas, los empleados de la sociedad: la socia en su condición de administradora con una labor esencial para la organización y coordinación con teatros y artistas y los otros dos empleados y colaboradores externos como Isabel y el maestro Cesar y medios materiales como instrumentos musicales sala de grabación y para ensayos equipos.

Aun siendo el músico esencial en la actividad esta no se podría llevar a cabo sin la sociedad y sus medios

La Inspección pudo y debió acudir a la figura de la simulación y no a la normativa sobre operaciones vinculadas

Se ha producido una vulneración de los principios de libertad de empresa, de prestación de servicios y de establecimiento más palmaria aun dada la tributación superior en el IRPF de los socios

Se ha producido una aplicación incorrecta de las normas sobre operaciones vinculadas porque deben afectar a todas las partes intervinientes.

Esto sucede en el caso del ajuste de los dividendos percibidos por la socia, al no minorar el 100% incluyendo el 2% correspondiente a su participación social, de los dividendos percibidos por ambos y declarados en el IRPF por los dos como rendimientos de capital mobiliario con vulneración de la neutralidad fiscal

La deducción por doble imposición internacional se debió aplicar al socio en su IRPF por los impuestos pagados en el extranjero por actividades personalísimas de este que son el 99% de lo facturado por la sociedad y que esta no va a poder deducirse nunca dado que desde 2016 no tiene apenas actividad con vulneración de la neutralidad fiscal. Por lo menos se le debe dejar deducir la suma de 152.879,42 euros que corresponde a documentación fiscal a nombre del socio sino es la totalidad de 187.647,39 euros.

Además hay gastos que deben ser considerados propios de la actividad personalísima del socio como son los servicios del maestro Cesar de dirección de orquesta y los relativos al inmueble de la DIRECCION000 en un 100% y también los que derivan de servicios de mantenimiento informático, distribución logística de almacenaje, de post producción por la captación de video de opera, recambios de material informático, fotográfico y audiovisual y por diferencia de cambios por importe total de 47.872,23 euros.

Y sede de Cuibar Productions de los gastos rechazados por la Inspección son deducibles el 50% de las primas del seguro del vehículo Lexus, el 50% de las primas del seguro de la oficina de Abubilla y las amortizaciones del inmovilizado material en la parte no admitida sin que se den explicaciones en la liquidación de la Inspección

La sociedad no se constituyó tampoco para incluir gastos de la esfera privada y personal de los socios.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia por la que se desestime el recurso con imposición de costas a la parte recurrente por las razones que resumimos:

No puede admitirse la utilización de la sociedad sin fines elusivos porque en la demanda se comparan como homogéneos las cuotas líquidas del IRPF y las cuotas íntegras del Impuesto sobre Sociedades que no lo son conforme a los artículos 56.1 y 5 de la LGT, pero si se comparan las cuotas íntegras de ambos impuestos si se hubiera producido ese efecto: 166.680,90 frente a 333.931,23 y 64.780,64 frente a 252.792,95.

Incluso aunque se hiciera la comparación pretendida y no se apreciara elusión fiscal no se descarta la obligatoriedad del ajuste que reconoce el Tribunal Supremo en la sentencia de 18/07/2017, casación para unificación de doctrina 3015/2016: los ingresos deben integrarse en la base imponible del socio en la cuantía en que se valore su trabajo para la sociedad vinculada a precio de mercado y la calificación de los dividendos obtenidos por la sociedad es distinta.

Los medios personales y materiales con los que contaba la sociedad eran accesorios o complementarios de la labor artística y personalísima del socio sin cuya intervención aquellos carecerían de utilidad.

No existía obligación alguna para la AEAT de acudir a la simulación además de que no se niega la existencia de la sociedad ni la realidad de los servicios, sino que no los podía prestar por ella misma

No hubo vulneración de la libertad de empresa, de establecimiento y de servicios, la sociedad existía y no se cuestiona la licitud de la prestación de servicios profesionales a través de sociedades, pero una vez determinada la existencia de vinculación entre las partes procede aplicar la normativa que regula estas relaciones.

No hubo exceso de tributación y el TEAR de Madrid en el acuerdo recurrido razona extensa y correctamente porque no procedía minorar en la socia la totalidad de los dividendos percibidos y porque no procedía la deducción por doble imposición internacional en la sede del socio y no se rebaten.

Y en cuanto a los gastos no se acredita que sean propios del socio vinculados a su actividad personalísima a los efectos del artículo 105 de la LGT.

Cuarto.

Los acuerdos de liquidación originariamente recurridos de 27/04/2018, fueron dictados por el Inspector Coordinador, derivan de las actas de disconformidad A02/ NUM003 y NUM004 de 8/05/2018, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2014 y recogen la corrección valorativa de la operación vinculada existente entre la obligada tributaria y su socio mayoritario y la totalidad de la regularización.

La sociedad Cuibar Productions SL se constituyó en escritura pública de 6/06/2000, siendo sus socios Don Gaspar y la mujer de este Doña Custodia, con unos porcentajes respectivos de participación en el capital social del 98% y del 2%.

La sociedad estaba dada de alta en los epígrafes del IAE: 355.2 de edición soportes audio, video e informática, 476.9 de otras ediciones ncop y 999 otros servicios ncop.

El objeto de la sociedad era producción, representación y edición de obras artísticas, literarias o científicas, representación y administración de sus autores, editores, productores, artistas intérpretes o ejecutantes y la solicitud, registro y gestión de derechos de propiedad industrial o intelectual.

Sus ingresos procedían de las actuaciones como cantante, director de orquesta, director de escena regia y vestuario del socio mayoritario, sus derechos de imagen grabaciones y retransmisiones de conciertos en los que participaba y DVD y de ventas de CDs, colecciones de fotos y de representación artística.

Sus domicilios fiscal y social se encontraban en DIRECCION000 de Madrid donde se encuentra una vivienda unifamiliar de su propiedad.

Se determinó la existencia de operaciones vinculadas entre la sociedad y su socio mayoritario que fue valorada a precio de mercado entre independientes al constatarse, a los efectos del artículo 16 del TRLIS, que los ingresos de la sociedad procedían fundamentalmente de la actuación directa y personal del socio mayoritario sin que pagase cantidad alguna a este por los mismos servicios y sin que añadiese valor alguno a estos.

Contaba con tres empleados, incluida la socia que realizó trabajos de representación y algunas colaboraciones externas cuyo importe se admitió como gasto, pero que resultaban accesorias y complementarias de la actividad el socio sin cuya intervención hubieran carecido de utilidad y no se hubieran podido prestar.

Tenía también en el inmueble de referencia instalaciones y equipos musicales informáticos y fotográficos, vehículo todo terreno Lexus adquirido en 2012 y una furgoneta Ford Transit y un piano de cola.

Se aplicó el método de valoración libre comparable, tomando como comparable interno los importes facturados a terceros menos los gastos necesarios para su obtención.

La Inspección valoró la operación vinculada y practicó los ajustes primario y bilateral y secundario con el siguiente resultado:

-Valoración de la operación vinculada en euros (ingresos asociados a la actividad personalísima menos los gastos necesarios para su obtención).

En 2012: $1.118.067,63 - 281.593,85 = 836.473,78$

En 2013: $779.252,90 - 250.876,44 = 528.376,46$

-Ajuste primario en euros ingresos asociados a la actividad personalísima menos retribuciones satisfechas y declaradas por el socio por los mismos servicios:

En 2012: $836.473,78 - 0 = 836.473,78$

En 2013: $528.376,46 - 0 = 528.376,46$

Bases Imponibles comprobadas resultantes de este ajuste:

En 2012, la base imponible declarada ascendió a 728.211,02 y restando el valor de la operación vinculada de 836.473,78, ascendió a -108.262,76

En 2013 con los parámetros correspondientes $426.214 - 528.376$ ascendió a -102.161,47

-Ajuste bilateral al socio mayoritario que resulta de la regularización de su IRPF de los mismos ejercicios, imputándole el importe de la valoración de la operación vinculada a la base imponible.

-Ajuste secundario por el abono por parte de la obligada tributaria a sus socios de dividendos en ambos ejercicios, que declararon como rendimientos de capital mobiliario imputando el 50% a cada uno de ellos sin tener en cuenta sus porcentajes de participación en el capital social del 98% y del 2%.

De todo ello resultó para la sociedad una liquidación calificada de provisional por importe a devolver de 111.280,70 euros incluyendo 19.010,83 euros de intereses de demora.

Quinto.

En primer lugar la parte actora para concluir que la tributación sin operación vinculada sería superior a la que resultaría con ella por haber tributado por los dividendos obtenidos en el IRPF del socio, utiliza magnitudes o parámetros de naturaleza fiscal que no son homogéneos: cuotas íntegras del Impuesto sobre Sociedades y cuotas líquidas en el IRPF, pero si se comparan las cuotas líquidas del Impuesto sobre Sociedades y las cuotas líquidas en el IRPF, que si son homogéneas, resulta una tributación menor tal como expone la defensa de la Administración: 166.680,90 euros frente a 333.931,23 euros en 2012 y 64.780,64 euros frente a 252.792,95 euros.

Sexto.

En segundo lugar, la parte actora aduce que la sociedad Cuibar Productions tenía medios personales y materiales y añadía valor a los servicios prestados por el socio mayoritario Don Gaspar.

Pues bien, esta entidad se constituyó mediante escritura pública de 6/06/2000 siendo sus socios Don Gaspar titular del 98% del capital social y su mujer, Doña Custodia, titular del 2% del capital social restante.

Estaba dada de alta en los epígrafes del IAE 355.2, 476.9 y 999 de edición soporte audio, video e informática, otras ediciones ncop y otros servicios ncop, respectivamente.

Sus actividades en los periodos impositivos comprobados consistieron en las actuaciones artísticas del socio como cantante, director de orquesta, de escena regía y vestuario y los derechos de imagen y autor del mismo actividad que fue correctamente calificada por la Inspección de personalísima pues la capacitación y la aptitud artística de este señor fue el elemento esencial de la contratación por terceros de los servicios de la sociedad sin que esta añadiese ningún valor a los mismos.

Además, realizó actividades de grabación y retransmisiones de conciertos en radio TV y DVD y venta de CDs y colecciones de fotos y representación artística, esencialmente.

Contaba también, además de la socia con labores de representación, con dos empleados con categoría de administrativo y secretaria y con intervenciones complementarias de otros profesionales del sector admitidas como gasto en la determinación de la operación vinculada a la que luego se aludirá.

Y en cuanto a los medios materiales era titular del inmueble en DIRECCION000 de Madrid afecto en su totalidad a las actividades de la sociedad actora, según reconoció en TEAR de Madrid en el acuerdo recurrido, en el que existían estudios de grabación y fotografía, material informático y un piano de cola y un vehículo Lexus afecto a la actividad social en un 50% al no acreditarse un grado de afectación superior como se reconoció en la regularización del IVA.

Medios que sin la intervención del socio mayoritario carecerían de utilidad para facturar los servicios que integraban la actividad personalísima, por lo que no puede considerarse que la sociedad dispusiera de medios por sí para prestar dichos servicios.

Séptimo.

Para responder adecuadamente a las cuestiones sobre la pretendida aplicación de la simulación y no de la normativa sobre operaciones vinculadas y sobre la vulneración de los principios de libertad de empresa que se aducen en la demanda, es preciso partir de la existencia de la operación vinculada y de la valoración de la misma.

El artículo 16 del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS, aplicable en los ejercicios regularizados de 2012 y 2013, dispone:

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

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

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

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

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

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

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

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.

10. Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191 , 192 , 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

4.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191 , 192 , 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la desatención de los requerimientos realizados.

En este caso existe vinculación entre la sociedad actora y su socio Don Gaspar, titular del 98% de su capital social y administrador de la misma.

Se ha producido entre ambos una operación vinculada por los servicios personalísimos que este llevó a cabo y que la sociedad facturó, consistentes en la prestación artística de este señor como cantante tenor para determinados roles en numerosas operas celebradas en teatros extranjeros en su mayoría.

Como por estos servicios la sociedad no retribuyó en cantidad alguna al socio, tampoco se daban las condiciones legales para presumir que la operación fuera valorada a precio de mercado entre independientes en condiciones de libre competencia (tenencia de medios materiales y humanos suficientes para prestar los servicios calificados de personalísimos y pago de retribuciones a los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la sociedad en cuantía no inferior al 85% del resultado previo a la deducción de las retribuciones a dichos socios), resultaba obligado el ajuste valorativo de acuerdo con la normativa aplicable.

La Inspección acudió al método valorativo libre comparable, valiéndose del comparable interno consistente en los importes facturados a terceros por esos servicios personalísimos realmente prestados por el socio menos los gastos necesarios para su obtención dentro de los límites legales.

En ningún momento se ha negado la existencia de la sociedad ni que los servicios no se prestasen ni que la sociedad no llevase a cabo las demás actividades distintas de los servicios personalísimos del socio que ya se han descrito para que tuviera que acudir a la figura jurídica de la simulación.

Y por otra parte, en cuanto a la economía de opción y la posible vulneración de los principios de libertad de empresa, servicios y establecimiento como ya se ha señalado por esta Sala en supuestos análogos:

"No hay economía de opción cuando mediante la sociedad interpuesta, se ha puesto de manifiesto la ventaja fiscal perseguida 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 muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, que es la verdadera prestadora de los servicios de administración y contabilidad, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad económica profesional y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad social e incluso de carácter privado, por lo que no se ha producido, en ningún caso, un supuesto de economía de opción, que conforme a la doctrina jurisprudencial "sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

En otro orden de cosas, la misma parte recurrente lo reconoce, no se discute que un despacho o sociedad integrada por uno o varios profesionales 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 hasta la supresión por el artículo 37 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes y en la Ley 2/2007 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 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."

OCTAVO: La parte actora sostiene también que hay un exceso de tributación con superación de límite del artículo 16.1 del TRLIS, porque la valoración de la operación vinculada debió afectar a todas las partes intervinientes y en los impuestos correspondientes a estos y no se ha minorado la totalidad de los dividendos en la socia Doña Custodia que tenía el 2% del capital social.

Para resolver esta cuestión debe tenerse en cuenta que en el caso de las operaciones vinculadas objeto de regularización, se llevó a cabo el ajuste primario de carácter bilateral por el desplazamiento de los ingresos derivados de los servicios personalísimos solo del socio y su corrección valorativa a precio de mercado entre independientes, de la sociedad al socio, con la consiguiente disminución de la base imponible de la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades y consiguiente incremento de la base imponible del IRPF del socio, prestador real de los servicios. Pero además se realizó el denominado ajuste secundario para calificar el desplazamiento patrimonial realizado por quien no cobró nada por la prestación de los servicios a favor de la sociedad, esto es por el socio Don Gaspar, que realizó la operación vinculada con la sociedad y para quien se trataba de aportaciones a los fondos propios de la entidad en la proporción que correspondía a su participación en el capital social de la entidad, esto es el 98% de los valores a precio de mercado entre independientes de la operación vinculada de 819.744,30 en 2012 y de 517.808,93 en 2013, que fue la aportación del socio y que aumentó el valor de adquisición de su participación.

A partir de esta calificación de la renta, esta se trasladó a la sociedad y después retornó al socio prestador de los servicios de manera directa mediante el reparto de beneficios que para el mismo socio fueron devolución de sus aportaciones y que sirvieron para reducir el valor de sus participaciones previamente aumentado, eliminando así la doble tributación que produciría el retorno de las rentas por el que ya se tributó mediante el ajuste primario.

Lo que justifica que el porcentaje tenido en cuenta fuera el de la participación del socio del 98% y no del 100%, pues para la socia titular del 2% restante, que no participó en la operación vinculada si eran dividendos, dejando al margen la cuestión de los porcentajes para el reparto de estos últimos entre los socios determinados por el acuerdo recurrido.

Noveno.

Plantea también la parte recurrente que debe reconocerse a favor del socio la deducción por doble imposición internacional reconocida a la sociedad porque se trata de rentas o ingresos obtenidos por el socio persona física, lo que obligaría a reconocer sino es toda la cantidad, por lo menos el importe de los impuestos satisfechos en el extranjero por la persona física y porque la cantidad pendiente total reconocida por la Inspección, que la sociedad recurrente podía arrastrar de 187.647,39 euros en los diez años siguientes, nunca podría hacerse efectiva porque en los ejercicios siguientes de 2014 y 2015 se generaron pérdidas y partir de 2016 los servicios fueron directamente facturados por el socio que los prestó.

Pues bien dejando al margen las cuestiones relativas a que de acuerdo con las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, del sujeto pasivo, la cantidad pendiente de arrastrar por doble imposición internacional era tan solo de 13.313,17 euros y no de 187.647,39 euros, que ahora no es posible reducir sin incurrir en la prohibición de la reformatio in peius, que fue la sociedad la que practicó la deducción por doble imposición internacional, que el socio no se imputó rentas obtenidas y gravadas en el extranjero según la liquidación practicada al mismo y que correspondería al socio persona física con ocasión de la impugnación de la regularización del IRPF, la legitimación para instar la deducción que para él solicita la sociedad que es un sujeto pasivo distinto.

A los efectos de la correcta valoración de la operación vinculada por los servicios personalísimos realmente prestados por el socio y que la sociedad se limitó a facturar, la resolución recurrida se equivoca pues las rentas

derivadas de los mismos no las obtuvo la sociedad sino el socio persona física y hubiera sido necesario que los impuestos satisfechos por estas rentas en el extranjero y sus correspondientes retenciones hubieran debido ser tenidas en cuenta, determinando si los ingresos obtenidos eran brutos o netos después de impuestos, con la consiguiente acogida en parte del recurso, con el límite de la prohibición de la reformatio in peius en el resultado que se obtenga en relación a la sociedad.

Décimo.

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 no resultan deducibles de la prestación personalísima ninguno de los gastos a que se refiere la parte actora.

Los gastos por servicios de dirección de orquesta prestados por Don Cesar, pues se trataba de una prestación accesoria y complementaria a la del socio tenor: la contratación se efectuó directamente por Cuibar Productions, incluyendo estos servicios y esta previamente los había contratado y había pagado las correspondientes contraprestaciones a su prestador y se admitió su deducción en la determinación del valor de mercado entre independientes de la operación vinculada.

No se acredita que los gastos por mantenimiento informático, de logística (por adquisición de palets), por suministros o recambios de material de fotografía, informática y audiovisuales y por otros servicios de profesionales independientes, correspondieran a la actividad personalísima y en el caso de estos últimos, por postproducción y captación en video de la opera Royal Walonie, correspondían a otras actividades de la sociedad.

Las diferencias de cambio derivadas de las tres cuentas en Credit Suisse en dólares, libras esterlinas y francos fueron reconocidas por la Inspección en la liquidación.

Y por otra parte en lo que se refiere a los gastos de la sociedad no admitidos por la Inspección, las primas de seguro del inmueble de DIRECCION000 de Madrid, su deducción ha sido reconocida por el TEAR de Madrid al admitir la integra afectación de esta finca urbana a la actividad de la sociedad y lo que después se haya o no reconocido en ejecución de la resolución recurrida excede del ámbito de este recurso y tiene sus propios cauces de impugnación.

Lo mismo sucede con las primas de seguro y con el Impuesto sobre Circulación del vehículo Lexus afecto en un 50% a la actividad de la sociedad sin que se haya acreditado un grado de afectación superior como se reconoció en la regularización del IVA que se hizo extensiva a la del Impuesto sobre Sociedades.

Y por último no concurre la falta de motivación que se atribuye a la cantidad deducible en concepto de amortización del inmovilizado material fijada por la Inspección, ya que esta fijó el importe total después de que

previamente analizase y recogiera en un cuadro cada elemento amortizado con expresión de su fecha de adquisición, cuotas, porcentajes y afectación a la actividad personalísima o al resto de las actividades de la sociedad.

Por todo lo expuesto el recurso debe tener una acogida parcial, reconociendo el derecho de la entidad actora a que se tengan en cuenta en la valoración de la operación vinculada los impuestos y retenciones satisfechos en el extranjero por la actividad personalísima y artística del socio como tenor, director de orquesta, de escena regia y vestuario con el límite de la prohibición de la reformatio in peius.

Undécimo.

No se hace expresa imposición de costas a la vista del artículo 139 de la LRJCA, de manera que cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad

FALLAMOS

Que, debemos estimar y estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Cuibar Productions SL contra la resolución de 29/04/2021 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, estimatoria en parte y de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas números NUM000 y NUM002, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM003, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013, que recoge la corrección valorativa de la operación vinculada con el socio mayoritario y las números NUM001 y NUM005 deducidas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM004 por el mismo concepto que recoge toda la regularización, por ser contraria a derecho esta resolución que se anula a los solos efectos de reconocer el derecho de la parte actora a que en la valoración de la operación vinculada se tengan en cuenta los impuestos satisfechos en el extranjero por los servicios personalísimos prestados por su socio Sr. Gaspar que los soportó con el límite de la prohibición de la reformatio in peius. No se hace expresa imposición de costas.

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 2610-0000-93-1691-21 (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 2610-0000-93-1691-21 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.