

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia que declare la nulidad de la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que declare la inadmisión del recurso o, en su defecto, lo desestime.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 13 de marzo de 2018, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. Carmen Álvarez Theurer, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Resolución del TEAR de Madrid de 30 de marzo de 2016, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas siguientes:

nº NUM000 deducida contra el acuerdo de liquidación del Jefe de la Oficina Técnica de Inspección, derivado del acta de disconformidad A02 NUM001, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008 y 2009, de la que resulta una cantidad a ingresar por importe 13.350,35 €.

nº NUM002 formulada frente al acuerdo de liquidación del Jefe de la Oficina Técnica de Inspección, derivado del acta de disconformidad A02 NUM003, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008 y 2009, de la que resulta una cantidad a devolver por importe de 86.202,77 €.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del TEAR indicada, en lo que se refiere a la desestimación de la reclamación económico-administrativa número nº NUM000, la cual trae causa de la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM001, incoada por la Inspección el 13 de diciembre de 2012 a la entidad actora en relación con el impuesto y periodos antes mencionado.

La resolución del TEAR se confirma la regularización practicada por la Inspección de los Tributos del Estado, ya que el reclamante no valoró a precio de mercado entre independientes en libre competencia la operación vinculada con la sociedad Nube Nueve SL de la que era socio al 60% y administrador solidario junto a su mujer Doña Loreto, titular del 40% de las participaciones sociales y administradora solidaria igualmente. Esta sociedad se encontraba dada de alta en el epígrafe 961.2 de doblaje, montaje de películas, el domicilio fiscal en PLAZA000 NUM004 de Madrid, coincide con el domicilio habitual de sus administradores, en los ejercicios de 2007, 2008 y 2009 la entidad declaró unos importes respectivos de 398.105,40 euros, 351.416,13 euros y 294.338,07 euros, relacionados con las actividades profesionales en las que la intervención del socio mayoritario y administrador solidario constituía el elemento esencial de la contratación y de la prestación del servicio correspondiente, no hay contratos que amparen las relaciones entre la sociedad con los clientes, solo las facturas en las que se especifica el servicio guardando los rendimientos de dichos servicios relación directa con las cualidades del contribuyente como artista y profesional y su fama y popularidad.

Se ha procedido a valorar a precio de mercado la operación vinculada entre la sociedad y su socio mayoritario y para ello se partido de los ingresos obtenidos por la sociedad de terceros por los servicios prestados por le socio mayoritario y corregidos atendiendo a la corriente de gastos necesarios realizados por la sociedad para su prestación, la valoración se ha efectuado a precio de mercado entre independientes en libre competencia y por el método comparativo interno como permite el artículo 16.1.1 º y 2º del TRLIS, porque la valoración dada por las partes vinculadas es inferior y no se ajusta a dicho valor en cumplimiento de la norma de valoración del artículo 41 de la Ley 35/2006.

Frente a lo que sostiene el reclamante la sociedad no tenía infraestructura ni medios para la prestación de los servicios facturados sus clientes como se puso de manifiesto por la Inspección la persona física y socio es quien necesariamente presta los servicios y sus cualidades personales como artista o profesional son esenciales para su prestación, asume la función esencial y los riesgos de la prestación, los terceros contratan un servicio concreto condicionado a que lo preste el socio

mayoritario que es la razón de ser de la contratación y las características del mercado que exigen que la contratación se haga atendiendo a las características personales de la persona involucrada en su prestación.

No han quedado acreditados los servicios de dobladora de la otra socio ni de asesoramiento por su hija Doña María Rosa porque las certificaciones de Soundub Sonorizaciones y Doblajes SL y Técnicas de Sonorización SA sobre la prestación de servicios de doblaje y locución de la socio en 2007 a 2009 resulta que el importe de la segunda es irrelevante y respecto de la primera en las facturas no se especifica que los servicios fueron prestados y en las facturas de mayor volumen del resto de los clientes consta la intervención del socio mayoritario.

La calificación fiscal de los beneficios obtenidos por el socio como rentas de trabajo y no de actividades económicas profesionales debe hacerse de conformidad con lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS y en este caso se han valorado los rendimientos de trabajo declarados por la sociedad y se ha comprobado que se les asignó por las partes un valor inferior al valor de mercado entre independientes que justificó la valoración efectuada por la Inspección.

Sobre el régimen de amnistía fiscal del real decreto ley 12/12 y la vulneración de los igualdad y generalidad son cuestiones sobre las que no se puede pronunciar; la Inspección se ha limitado a aplicar el régimen de operaciones vinculadas del artículo 16 del TRLIS cuya constitucionalidad ha sido ya expresamente declarada en la sentencia de 11/07/2013 en cuanto a la documentación de las operaciones vinculadas y su régimen sancionador que se recogen en el artículo 16.21 y 10º del TRLIS.

En cuanto a los gastos, la Inspección razona que gastos son deducibles en función de su necesidad para obtener los ingresos la sociedad y así se han admitido en relación a los arrendamientos el alquiler de una sola plaza de garaje y no de tres y un solo vehículo y no tres de los que es titular la sociedad, no se han admitido gastos de manutención y estancia en hoteles salvo los que se corresponden con dietas facturados a Voragine Producciones SL por giras teatrales en las que participó el socio, los mayores de vestuario publicidad y relaciones públicas material de ofician y dotación a la amortización se consideran deducibles en función de los justificantes y su relación con la actividad, correspondiendo la carga de la prueba al reclamante.

El gasto contabilizado en la cuenta 694000 por importe de 38.628 euros no se incluyó en los gastos de 2008 pero se suprimió de los ingresos en 2009 y los contabilizados en al cuenta 6230001 producciones teatro de 10500 euros, pese a lo alegado no se probó su vinculación con la función Teveo.

SEGUNDO.- La entidad actora solicita en la demanda que se declare la nulidad de la resolución recurrida y se deje sin efecto la liquidación que aquella confirma, alegando en su apoyo, en resumen, que su actividad principal es la de doblaje y montaje cinematográfico, aunque también realiza otras actividades que se recogen en su objeto social, para lo que cuenta con tres trabajadores: dos actores de doblaje, uno de los cuales, D. Lázaro, realiza además las funciones de dirección y gestión, y el otro, D<sup>a</sup> Loreto, labores comerciales, así como una asesora, D<sup>a</sup> María Rosa, que realiza, entre otras, labores de asesoramiento de imagen y vestuario, promoción y gestión de los contratos que obtiene la sociedad. Los tres son miembros de una misma unidad familiar y sus retribuciones se fijan en función del nivel de actividad de cada uno, existiendo una retribución variable anual en función de los objetivos de facturación alcanzados.

Que los rendimientos declarados por D. Lázaro procedentes de la entidad Nube Nueve, SL fueron incluidos en las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo, calificación que siguen considerando correcta.

A su vez, manifiesta que la relación e importes de los ingresos por prestación de servicios de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 no son ingresos de la actividad profesional de D. Lázaro, sino ingresos por servicios prestados por la Sociedad Nube Nueve, SL y generados por los trabajadores de la sociedad, D. Lázaro, D<sup>a</sup>. Loreto y D<sup>a</sup>. María Rosa.

Por tanto, aún reconociendo la vinculación, en los servicios facturados por la sociedad, no en todos ellos se produjo la intervención del socio mayoritario, sino de las otras dos empleadas de la sociedad y por la explotación de los derechos de imagen del recurrente que adquirió la sociedad de la que obtiene ingresos independientes según acuerdo de cesión de 11 de abril de 2000 aportado y que se demostró mediante las reclamaciones a la compañía Terraminium que no satisfizo los derechos generados por el uso. La sociedad dispone de más medios personales que el socio, se reconoce que la sociedad lleva a cabo actividad al admitir la deducibilidad solo de los gastos debidos al desarrollo de la actividad. El precio se pacta antes del servicio y se asume el correspondiente riesgo empresarial y el valor convenido con sus socios y colaboradores coincide con el valor de mercado.

Las actuaciones personalísimas del socio fueron integradas y declaradas en el IRPF de este.

Todos los gastos declarados son deducibles y la Inspección debe obrar conforme a los principios de buena fe y confianza legítima según requiere la jurisprudencia.

La amnistía fiscal que contiene la DA1<sup>a</sup> del RD Ley 12/2012, 30 de marzo, implica una vulneración del principio constitucional de igualdad porque frente al que no declara y regulariza con un incremento de la deuda liquidada tan solo del 10%, se trata de peor condición al que declara y es objeto de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación exigiéndoles toda la deuda intereses de demora y sanción y también vulnera el principio de generalidad al eximir del pago del impuesto sobre la renta a un colectivo de contribuyentes frente a otro y en definitiva se premia al que más esconde sus rentas y se castiga al que da cuenta de sus ingresos.

El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones planteando, en primer lugar, la inadmisibilidad del recurso por haberse presentado una vez transcurrido el plazo legal de dos meses, ya que la resolución del TEAR se notificó el día 25 de abril de 2016 y el recurso se presentó el 11 de julio de 2016.

Con carácter subsidiario alega, en cuanto al fondo, que el recurso ha de ser desestimado con fundamento, básicamente, en los argumentos contenidos en la resolución y en la liquidación impugnada.

TERCERO.- Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicacióŹn notificada el diĴa 20 de marzo de 2012 y su alcance ha sido general.

A los efectos del plazo máĴximo de duracióŹn de las actuaciones inspectoras, se han producido periĴodos de interrupcióŹn justificada y/o dilaciones por causa no imputable a la AdministracióŹn tributaria por un periodo de 72 diĴas.

La obligada tributaria comenzoĴ sus operaciones como sociedad mercantil limitada con fecha de 13 de octubre de 1994.

Durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009 los socios de Nube Nueve S.L. han sido D. Lázaro, que ostenta un 60% de las participaciones que integran el capital social, y su mujer D<sup>a</sup> Loreto, que ostenta el 40% restante. Ambos son a su vez los administradores solidarios de la citada entidad, dada de alta en el epiĴgrafe 961.2 del IAE (doblaje, montaje de peliĴculas) desde su constitucióŹn.

El domicilio social y fiscal de la entidad se encuentra situado desde el añ-o 1994 en la PLAZA000 n<sup>o</sup> NUM004 de Madrid. Dicho domicilio coincide con el domicilio declarado como vivienda habitual por D. Lázaro en cada uno de los ejercicios objeto de comprobacióŹn.

Teniendo en cuenta que la retribucióŹn de Nube Nueve, SL a Don Lázaro (por importe de 87.300, 96.355,08 y 88.809,84 euros, respectivamente en los ejercicios 2007, 2008 y 2009) es un gasto relacionado con la obtencióŹn de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades, procede disminuir la base imponible del Impuesto por la diferencia entre la valoracióŹn de mercado efectuada y el gasto declarado por tal retribucióŹn.

Además, se declaran como rendimiento del trabajo en especie las cuotas satisfechas por Nube Nueve, SL correspondientes al rĴgimen especial de autónomos en que se encuentra dado de alta D. Lázaro, por unos importes totales (valoracióŹn retribucióŹn en especie + ingreso a cuenta) de 3.753,72, 3.833,81 y 3.796,08 euros, respectivamente en los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

De modo que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que resulta de la correccióŹn valorativa de las operaciones vinculadas es la siguiente:

EJERC. 2007 EJERC. 2008 EJERC. 2009

BI DECLARADA IS 180.946,41 89.760,37 47.159,73

OPVINC.MAY RETR. SOC -198.757,35 -115.788,38 -44.564,92

BI COMPROBADA IS -17.810,94 -26.028,01 2.594,81

En consecuencia, mediante acuerdo de fecha 8 de febrero de 2013 el Jefe de la Oficina Técnica de InspeccióŹn practicó liquidacióŹn por importe de:

-86.202,77 euros (-81.855,12 euros de cuota y -4.347,65 euros de intereses de demora).

CUARTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, antes de entrar en el análisis de las cuestiones planteadas por la parte actora debe ser examinada la causa de inadmisióŹn formulada por el Abogado del Estado al amparo de los arts. 69.e) y 46.1 de la Ley de esta JurisdiccióŹn, argumentando a tal fin que la resolucióŹn del TEAR se notificó a la entidad actora el día 25 de abril de 2016 y que el recurso jurisdiccional se presentó el día 11 de julio de 2016, una vez transcurrido el plazo legal de dos meses.

El art. 69.e) de la mencionada Ley dispone que la sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se hubiera presentado fuera de plazo el escrito inicial, disponiendo el art. 46.1 del mismo texto legal que el plazo para interponer el recurso contencioso administrativo es de dos meses.

Pues bien, consta en las actuaciones que en fecha 23 de junio de 2016 se presentó recurso ante esta Sala contra varias resoluciones del TEAR de Madrid, entre otras la de fecha 30 de marzo de 2016 que desestimó la reclamación número NUM002, escrito que dio lugar a la incoacióŹn del recurso n<sup>o</sup> 500/2016, en el que por Auto de 5 de julio de 2016 se acordó su tramitacióŹn contra la resolucióŹn referida a la reclamación n<sup>o</sup> NUM000 y se hizo saber a la parte actora que debía impugnar por separado las restantes resoluciones, ante lo cual la sociedad aquí demandante presentó el recurso que ahora nos ocupa en fecha 11 de julio de 2016, si bien la fecha de interposicióŹn que debe tenerse en cuenta es la del recurso inicial (23 de junio de 2016), día en el que aún no había transcurrido el plazo legal de dos meses, de manera que procede desestimar la causa de inadmisióŹn invocada por el Abogado del Estado.

QUINTO.- De las actuaciones inspectoras realizadas, que se recogen pormenorizadamente en el acuerdo de liquidacióŹn, podemos extraer los siguientes hechos:

D. Lázaro, era socio mayoritario (60% de participaciones representativas del capital social) y administrador solidario de la entidad Nube Nueve, SL, dada de alta en el epígrafe 961.2: Doblaje, montaje de películas.

Su mujer, D<sup>a</sup>. Loreto ostenta el 40% restante de las participaciones representativas del capital social de dicha entidad así como el cargo de administradora solidaria de la misma.

El domicilio social y fiscal de Nube Nueve, SL, desde el momento de la constitución está situado en la PLAZA000 n° NUM004, de Madrid. Dicho domicilio fiscal de la entidad coincide con el domicilio declarado como vivienda habitual por Don Lázaro en cada uno de los años objeto de comprobación.

En los ejercicios 2007, 2008 y 2009, la entidad Nube Nueve, SL, declaró unos importes netos de cifra de negocios de 398.105,40, 351.416,13 y 294.338,07 euros, respectivamente, todos los cuales están relacionados con actividades profesionales en las que la intervención de su socio mayoritario y administrador solidario Don Lázaro constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

No hay contratos que amparen las relaciones económicas con los clientes de la sociedad en los ejercicios objeto de comprobación (2007 a 2009). Únicamente se aportan las facturas emitidas por la entidad Nube Nueve, SL, donde viene especificado el tipo de servicio prestado por dicha sociedad a sus clientes en las facturas emitidas por Nube Nueve, SL, guardando las retribuciones de dichos servicios relación directa con las cualidades de D. Lázaro como artista y profesional, así como con su fama o popularidad.

Durante el procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el obligado Nube Nueve SL y su socio y administrador, D. Lázaro. Para la determinación del valor de mercado se parte de los ingresos obtenidos por Nube Nueve SL de terceros por los servicios prestados por D. Lázaro y corregidos atendiendo a los gastos necesarios realizados por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios.

SEXTO.-.- La Inspección aplica para la determinación del valor normal de mercado, como decíamos, el método del art. 16. del TRLIS del precio libre comparable.

La Inspección ha estimado que existe una operación vinculada entre D. Lázaro y la sociedad Nube Nueve SL, esto es, entre la sociedad y su socio y administrador a los efectos del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, TRLIS, en su redacción por la Ley 36/2006, que debe valorarse a precio mercado entre partes independientes, porque los rendimientos de actividad económica percibidos por el mismo socio, satisfechos por la sociedad, son de escaso valor en proporción a los servicios facturados por la sociedad a terceros, por los servicios de índole personal prestados por el socio, que se ha puesto de manifiesto a través de los contratos celebrados por terceros independientes a través de las facturas aportadas

Pues bien, el artículo 16.1, 3.a) y b) y 4.1º.a) del TRLIS, obliga a valorar la operación vinculada entre la sociedad y su socio y administrador a precio de mercado, entendiendo por tal el que se hubiera acordado entre partes independientes en libre competencia y para la determinación del valor normal del mercado admite, entre otros métodos, el del precio libre comparable.

Por otra parte, el método de distribución del resultado, establecido por el artículo 16.4.2º.a) de la TRLIS, y que consiste en la asignación 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, está previsto para aquellas situaciones en las que debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores establecidos en el apartado 1º y tiene por ello un carácter subsidiario, pero aquí los servicios personalísimos los presta el socio y únicamente la entidad actora vinculada es la que satisface rendimientos de actividad económica como contraprestación a los servicios profesionales y de índole personalísima prestados por el Sr. Lázaro.

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

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 LGT de 1963 ( art. 105.1 de la vigente Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Y el art. 106.1 de la vigente Ley General Tributaria establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta

forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en lo que aquí interesa, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

OCTAVO.- A la vista de la normativa reseñada y de la jurisprudencia que la interpreta, la cuestión se centra en determinar si concurre el supuesto de vinculación previsto en el artículo 16.3. del TRLIS, entre la sociedad actora Nube Nueve SL y su socio, para poder aplicar la presunción de que el valor convenido coincidía con el valor normal de mercado.

En primer lugar es preciso destacar que esta cuestión ya ha sido analizada y resuelta por esta Sección en la Sentencia de fecha 13 de febrero de 2018 -Ponente Sra. de la Peña Elías-, que puso fin al recurso nº 500/2016, interpuesto por D. Lázaro contra la liquidación que le giró la Agencia Tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 a 2009.

Por ello, los principios de unidad de doctrina, seguridad jurídica e igualdad exigen reiterar ahora los argumentos expuestos en dicha sentencia, en concreto en sus fundamentos jurídicos sexto, séptimo y octavo, que dicen:

"SEXTO Teniendo a la vista los preceptos transcritos, las comprobaciones realizadas por la Inspección, el resultado de las estas últimas y las pretensiones de la parte actora en primer lugar se trata de determinar si la sociedad vinculada Nube Nueve SL por concurrir el supuesto de vinculación con el recurrente del artículo 16.3. del TRLIS, tenía medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados a sus clientes y prestados por su socio profesional para poder aplicar la presunción de que el valor convenido coincidía con el valor normal de mercado, pues la Inspección precisamente cuestiona el cumplimiento de este requisito.

Pues bien, la Inspección comprobó que la sociedad Nube Nueve SL, que se constituyó mediante escritura pública de 13/10/1994, estaba integrada por el recurrente y por su esposa Doña Loreto, como titulares respectivos del 60% y del 40% del capital social, que a su vez se encontraban casados entre si y eran administradores solidarios de dicha sociedad.

Nube Nueve SL, que se encontraba dada de alta en epígrafe 961.2 del IAE de doblaje y montaje de películas, facturó a sus clientes servicios que, por su naturaleza solo podían ser prestados por su socio, pues este era la razón de la contratación que se hizo en consideración a sus cualidades personales y profesionales, así como a su fama y popularidad, como actor de doblaje e intérprete y también por el desempeño de otras actividades para el mundo artístico y de la producción. Se trataba de servicios que se pueden calificar de personalísimos y que consistían en la participación y colaboración en programas y series de TV, en actuaciones y representaciones teatrales, colaboraciones de doblaje, spots, campañas publicitarias, locuciones, ajuste y dirección.

Esta sociedad contaba como medios materiales con tres vehículos, uno en propiedad y los otros dos en régimen de arrendamiento financiero y de un inmueble en el que tenía su domicilio fiscal, que coincidía con la vivienda habitual de sus dos socios sita en PLAZA000 número NUM004 de Madrid.

Nube Nueve SL en los años 2007 a 2009 pagó rendimientos de trabajo a la esposa y socia a la que ya se ha hecho mención y a la hija de ambos Doña María Rosa, con las que tenía suscritos sendos contratos de trabajo con categorías respectivas de director comercial y asesor de imagen, sin embargo los servicios facturados por la sociedad fueron prestados por el recurrente que figuraba en las facturas como su prestador.

No se aporta ninguna documentación que justifique que la hija del recurrente prestase servicios a la sociedad como asesora de imagen.

En relación a la mujer del obligado tributario se aportaron dos certificaciones emitidas por las entidades Soundub Sonorizaciones y Doblajes SL y Técnicas de Sonorización SA, según la primera esta señora les había prestado servicios de doblaje/locución en varios spots y cuñas publicitarias y colaboraciones de publicidad durante los ejercicios 2007 a 2009 facturados por Nube Nueve SL y conforme a la segunda les había prestado servicios como locutora y actriz de doblaje durante el periodo 2007 a 2009 y se le habían abonado emolumentos por la presentación de las facturas.

Pero resulta que el volumen de facturación de la segunda entidad a la sociedad vinculada fue nimio, en las facturas emitidas por la primera sociedad se recogía el trabajo prestado pero no la persona interviniente sin que existieran contratos ni se especificase que trabajo concreto hizo Doña Loreto y en la mayoría de las facturas de los demás clientes quien figura como prestador de los servicios era Don Lázaro.

No se ha justificado si el personal tenía cualificación y aptitud suficiente para el desempeño de las labores de doblaje e interpretación y producción solo existe mera apariencia en cuanto al personal de que dispone para prestar los servicios.

No queda en absoluto justificado que la sociedad tuviera estructura suficiente para prestar tales servicios y no disponía del personal necesario para su prestación sin acudir a la contratación con terceros o sin servirse de su socio mayoritario.

Por ello sin negar que la sociedad tuviese alguna infraestructura de personal, esta no es suficiente para poder prestar por sí sola sin la participación del Sr. Lázaro los servicios que Nube Nueve SL contrató con terceros, pues en definitiva se trata de servicios personalísimos solo susceptibles de ser prestados por dicha persona física y que la sociedad nunca podría prestar prescindiendo de este último. En efecto, se enfatiza sobre la imprescindible intervención de este señor que se convierte en la razón principal del servicio que se contrata.

Por lo que en definitiva Nube Nueve SL no añade nada a los servicios artísticos prestados por su socio mayoritario, puesto que no se acredita el desarrollo de actividad alguna en el sentido que se establece por el artículo 27 de la citada Ley 35/2006, de ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, al margen de los servicios que presta el contribuyente y no se cumple el requisito de contar con medios materiales y humanos adecuados para prestar los servicios que facturó en los periodos objeto de comprobación y no puede aplicarse la presunción de que el valor asignado por las partes a la operación vinculada fuera el valor de mercado entre independientes en libre concurrencia.

El recurrente dice que la sociedad Nube Nueve SL, al margen de los servicios de doblaje e interpretación, obtenía ingresos derivados de la explotación del convenio de cesión de los derechos de imagen del contribuyente suscrito el 11/04/2000 y que lo justifica la reclamación a determinada entidad por uso de dichos derechos, pero incluso aunque pudiera ser así se trata de otra actividad distinta de la operación vinculada que nos ocupa.

Por otra parte, el hecho de que el recurrente declarase los rendimientos de trabajo percibidos de Nube Nueve SL en sus autoliquidaciones de IRPF de los ejercicios fiscales comprobados no impedía que la Inspección comprobase el valor normal de mercado entre independientes en libre concurrencia de la operación vinculada en uso de la facultad que le concedía el artículo 16.1.2º del TRLIS y, una vez que determinó que esta era muy superior a tales rendimientos, le imputase por la diferencia los ingresos originados por los servicios personalísimos prestados por él.

Mantiene el recurrente también que al admitir la Inspección la deducibilidad de aquellos gastos relacionados con la actividad venía a reconocer que la sociedad llevó a cabo dicha actividad, sin embargo se trata de gastos deducibles relacionados con la actividad, pero la actividad consistía en los servicios personalísimos del socio que solo él podía prestar y que fue quien los prestó.

SÉPTIMO La Inspección tras rechazar correctamente que la sociedad tuviera suficiente infraestructura de personal y material para prestar los servicios contratados con terceros y que añadiera valor alguno al servicio de carácter personalísimo prestado por el socio, para valorar la operación vinculada se sirvió de los mismos datos y magnitudes económicas con los que la citada sociedad había facturado a terceros esos servicios, como manifestación del método de precio libre comparable que se recoge en el artículo 16.4.1º.a) del TRLIS y resultaba adecuado e idóneo, pues en efecto la sociedad no añadía valor personal o material alguno al servicio que prestaba el socio mayoritario y desde la perspectiva del tercero lo que este buscaba era que el servicio fuera prestado por el profesional concreto y le era indiferente que fuera la persona física o la sociedad quienes contratasen.

Además la Inspección ha tenido en cuenta las características del servicio, la función asumida por el socio profesional prestador de los servicios los términos contractuales y las características del mercado.

La alegación del recurrente de que en la valoración no se tuvo en cuenta el beneficio empresarial no puede ser atendida porque implica el desarrollo de una actividad empresarial real y como se ha reiterado la sociedad no aportó ningún medio material ni personal que añadiese valor a la actuación personal del socio, pero es que además hay que presumir que en la facturación a los clientes de los servicios prestados por el socio este se tendría en cuenta.

OCTAVO El recurrente considera de modo general que todos los gastos deducidos por la sociedad son deducibles para determinar el valor de la operación vinculada y que deben tenerse en consideración los principios de buena fe y confianza legítima.

En materia de gastos en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre Sociedades y de acuerdo con los artículos 10, 14 y 19 del TRLIS y la jurisprudencia, para que un gasto sea deducible es necesario que se facture, que se contabilice, que se acredite la realidad del mismo y su pago, su correcta imputación temporal y su correlación en relación con los ingresos.

En este caso la Inspección no ha admitido correctamente una serie de gastos bien porque se trataba de gastos particulares, bien porque no se había acreditado su relación con la actividad o bien porque se trataba de tiques sin destinatario o para la adquisición de bienes y servicios ajenos a la actividad.

A continuación lo vemos con más detalle.

En cuanto los gastos, en 2007 correctamente no se han admitido los que derivan de la cuenta 6210000 por arrendamiento mensual en relación a dos de las tres plazas de garaje alquiladas, ya que se entendía afecto en exclusiva a la actividad uno solo de tres vehículos de la sociedad, de la cuenta 6220000 reparaciones y conservación, porque se referían a vehículos cuya afectación exclusiva no se probó, de la cuenta 6250000 primas de seguros, correspondientes a dos vehículos no afectos en

exclusiva, de la cuenta 6290000 otros gastos tales como ropa, TV, móviles, tiques de restaurantes de Madrid, en su mayoría en fin de semana sin que se haya justificado quien realizó el gasto y su afectación y de tiques o recibos pagados por caja al no hacer prueba de quien y porque se hizo el gasto, de la cuenta 6290001 desplazamientos que corresponden a vehículos no afectos, de la cuenta 6290004 comunicaciones los que carecen de justificación, de la cuenta 6632000 gastos financieros, por contrato de leasing de un vehículo no afecto, de la cuenta 6290005 vestuario por tratarse de gastos particulares no relacionados con la actividad, de la cuenta 6810007 amortización leasing, por la recuperación del coste de un vehículo no afecto objeto de un contrato de leasing y de la cuenta amortización inmovilizado material de ordenadores, vehículo y otros cuya afectación no se ha probó

En 2008 no se admitieron también correctamente los gastos contabilizados en las mismas cuentas de arrendamientos, reparaciones y conservación y primas de seguros, desplazamientos, comunicaciones, vestuario y amortización leasing y los contabilizados en las cuenta 6270000 publicidad y relaciones públicas, porque no estaban relacionados con la actividad, tales como tiques de restaurantes, ropa y complementos, en la cuenta 6290002 gastos de viajes por tratarse de viajes particulares, 6290010 de material de oficina por falta de justificantes.

En 2009 los gastos fueron correctamente rechazados los contabilizados en las mismas cuentas y en la cuenta 6230001 producción teatro, porque la factura recibida de Voragine Producciones, SL que se aportó correspondía a 2010 y la cuantía no coincidía con la incluida como gasto."

NOVENO.- Los argumentos que se acaban de transcribir son plenamente aplicables al presente caso y determinan el rechazo de la pretensión deducida por la parte actora.

En efecto, las pruebas obrantes en las actuaciones ponen de manifiesto que realmente el único elemento personal del que disponía la sociedad Nube Nueve S.L. era su socio D. Lázaro, cuyas cualidades personales como artista y profesional eran la razón para que la entidad actora contratase con terceros la participación y colaboración de aquél en programas y series de televisión como actor, participación en actuaciones y representaciones teatrales, colaboraciones referentes al doblaje, spots, campañas publicitarias, locuciones, ajuste y dirección de series de televisión. Se trata, por ello, de servicios de carácter personalísimo que requieren exclusivamente la presencia del mencionado artista, quien constituye la esencia de los servicios prestados a terceros, no añadiendo la sociedad recurrente valor alguno a la intervención de dicho profesional porque para la prestación de esos servicios sólo se necesita la intervención de dicha persona física.

Consecuentemente, es correcta la valoración por el método comparativo empleado del valor de la facturación emitida por la entidad actora a terceros, que contratan los servicios de la sociedad en consideración a las características personales del socio y que es quien los presta y la razón de su contratación, deduciendo los gastos necesarios para obtener tales ingresos como corrección necesaria para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación, de conformidad con el artículo 16.4.1º.a) del TRLIS.

Los servicios, que se han contratado y que han determinado el valor de la operación vinculada, se han prestado por el socio en consideración a sus cualidades personales y profesionales, solo él los podía realizar y sin su intervención no se hubieran prestado, ya que el tercero lo que busca es que los servicios los ejecute el profesional concreto y le es indiferente que sea la persona física o la sociedad con quienes contrate y es que se trata de un mercado en el que la contratación atiende a las características personales de la persona física que presta los servicios contratados.

Tal y como se desprende las facturas emitidas por NUBE NUEVE, SL a terceros, dichas actividades fueron servicios prestados en su totalidad por D. Lázaro, en todos los casos, el contenido esencial de los servicios prestados requería la presencia física de D. Lázaro y sus cualidades personales.

No hay contratos que amparen las relaciones económicas con los clientes de la sociedad en los ejercicios objeto de comprobación (2007 a 2009). La entidad Nube Nueve, SL no realiza ninguna actividad económica que suponga un valor añadido a lo realizado por la persona física vinculada puesto que los servicios profesionales son de carácter personalísimo. De manera que la sociedad no podría por sus propios medios, al margen del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada, prestar los servicios profesionales a terceros.

Únicamente se aportan las facturas emitidas por la entidad Nube Nueve, SL, donde viene especificado el tipo de servicio prestado por dicha sociedad a sus clientes.

En ningún caso se justificó y especificó por el representante autorizado a qué clientes prestaban servicios D<sup>a</sup>. Loreto y su hija, D<sup>a</sup>. María Rosa, ni que servicios prestaban a cada cliente en concreto. En este sentido, con respecto a las invocadas actividades realizadas por D<sup>a</sup> Loreto y D<sup>a</sup> María Rosa (esposa e hija de D. Lázaro), en la aludida sentencia dictada en el recurso nº 500/2016 se dice que no se había justificado que la hija prestase servicios a la sociedad como asesora de imagen y, en cuanto a la esposa, que en las facturas a las que aludía no se indicaba la persona interviniente y que no existían contratos en los que se especificase el concreto trabajo realizado por D<sup>a</sup> Loreto, añadiendo que, en cualquier caso, el volumen de facturación era nimio. Por ello, sólo había una mera apariencia en cuanto al personal del que disponía dicha sociedad para prestar servicios.

En definitiva, la actora no ha desvirtuado la tesis de la Inspección de que los ingresos obtenidos por la sociedad procedían de la labor artística y profesional realizada por D. Lázaro.

En consecuencia, es procedente confirmar la liquidación impugnada por ser ajustada a Derecho, con desestimación del presente recurso.

DÉCIMO.- De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme dispone el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Vistos los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación Española,

## FALLO

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo 574/2016, interpuesto por el Procurador D. Argimiro Vázquez Senín, en representación de la entidad Nube Nueve, S.L., contra la Resolución del TEAR de Madrid de fecha 30 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación nº NUM000 deducida contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008 y 2009, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta la cantidad máxima indicada.

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 2610-0000-93-0574-16 (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 2610-0000-93-0574-16 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.

PUBLICACIÓN : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052018100123**