

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094572

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 234/2024, de 10 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1347/2021

#### SUMARIO:

**IS. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos.** El recurso se centra en determinar si existió en los ejercicios objeto de este recurso (2013 y 2014) una operación vinculada entre la entidad actora, y su socio y administrador único, en relación con los servicios facturados por la entidad actora con terceros, relativos a las actuaciones en programas televisivos, como la Ruleta de la Fortuna del socio, o producción y creación de videos, CDs u organización de eventos, los cuales, sostiene la AEAT que solo se podían prestar debido a la actuación personalísima de su socio. Los ingresos de la sociedad durante los ejercicios 2013 y 2014 fueron de 284.063,98 € en 2013 y de 198.335,29 € en 2014 mientras que por sus servicios el socio percibió de la entidad actora 46.800 € en 2013 y 50.000 € en 2014. De ahí que la Sala concuerde con la administración que el precio de la operación vinculada, pactado entre las partes, no se ajustaba al valor normal de mercado, y que los servicios facturados a terceros se prestaron realmente por el socio, no aportando la sociedad valor añadido alguno relevante, puesto que dichos servicios se contrataron en función de las cualidades del socio mayoritario que era quien realmente prestaba los servicios y existió una evidente desproporción entre lo facturado por la sociedad y la retribución de los servicios al socio mayoritario. Nada obsta que la sociedad tuviese gastos y que estos se descuenten en la valoración de la operación vinculada, ya que iban ligados a la obtención de los ingresos, pero eso no quiere decir que la sociedad contase con medios para la obtención de esos ingresos, tanto personales como materiales, puesto que era el propio socio quien desarrollaba los servicios y utilizaba medios materiales para su trabajo, que se reconocen como gastos, lo cual no implica que automáticamente suponga que se trababan de medios propios de la sociedad, ya que ésta únicamente era un instrumento para facturar a los clientes y obtener con ello una ventaja fiscal para el socio. La sociedad no suponía ningún valor añadido al trabajo del socio. Los trabajos o servicios hubieran podido ser contratados directamente con el socio único por los terceros que contrataban con ella. Los servicios de la sociedad eran contratados porque iba a prestarlos el socio mayoritario. Así se deduce del hecho de que parte de los ingresos de la sociedad provenían de la cesión de los derechos de autor que cobraba el socio de la Sociedad General de Autores y de contratos celebrados, de que puede ser un ejemplo el celebrado para participar en el programa televisivo de la Ruleta de la Fortuna, desde el 1 de enero de 2014 a 31 de marzo de 2014, en el que, en todas su condiciones generales, se refiere al ARTISTA y a la prestación del servicio y de las intervenciones en los citados programas de dicho ARTISTA y no de la propia entidad. Es perfectamente lícito la prestación de servicios mediante la creación de una sociedad, lo que no es lícito es que para eludir los tipos impositivos más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los socios utilicen una sociedad, para canalizar a través de ella sus actividades y tributar así por los tipos más favorables de Impuesto sobre Sociedades. Por último se entiende correcto el método del precio libre comparable, utilizado por la AEAT para valorar las operaciones vinculadas, al tener en cuenta, precisamente, el importe de los contratos celebrados con terceros independientes, deduciendo a continuación, para determinar la cuota, los gastos acreditados de la sociedad, ya que, como hemos visto más arriba, la cuantía de las retribuciones correspondientes al socio por la prestación de sus servicios a la entidad, fue inferior al 85% del y la sociedad no contaba con medios personales y materiales propios, por lo que era posible la aplicación del puerto seguro.

#### PRECEPTOS:

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

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 16.

#### PONENTE:

*Doña María Rosario Ormosa Fernández.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0027843

Procedimiento Ordinario 1347/2021

Demandante: COMPOSICIÓN CREATIVA, S.L.

PROCURADOR Dña. ANA BELEN GOMEZ MURILLO

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 234/2024

RECURSO NÚM.: 1347/2021

PROCURADOR. DNA. ANA BELEN GOMEZ MURILLO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

-----

En Madrid, a diez de abril de dos mil veinticuatro

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1347/2021, interpuesto por COMPOSICION CREATIVA SL, representada por la Procuradora D. <sup>a</sup> ANA BELEN GOMEZ MURILLO, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 30 de marzo de 2021, que desestimó las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### 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 por la que se anulen las resoluciones recurridas, así como las liquidaciones de las que traen causa.

#### Segundo.

- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, después de formular las alegaciones tendentes a la confirmación de la Resolución del TEAR, terminó suplicando que se dictase Sentencia en la que se desestimase el recurso.

#### Tercero.

- Siguió el procedimiento sus trámites y se señaló para votación y fallo del recurso el día 9 de abril de 2024, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup> María Rosario Ornos Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 30 de marzo de 2021, que desestimó las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, derivado de acta en disconformidad A02 NUM002, por importe de 29.688,88 €.

#### Segundo.

- La parte actora señala en la demanda que tiene por objeto la gestión y administración de los derechos de autor. La realización de producciones propias de espectáculos teatrales, musicales, culturales, artísticos y audiovisuales, así como la formación contratación y dirección artística y económica de empresas.

El socio mayoritario de dicha entidad es don Samuel, el cual también ostenta el cargo de administrador único.

Cuenta con los siguientes medios materiales: un inmueble situado en la avenida de la Pedriza 68 de Manzanares el Real donde la sociedad ubica el estudio musical del que parten las composiciones, que luego dan opciones de ser comercializadas y un estudio musical de grabación, situado en el inmueble antes mencionado, con equipos electrónicos, equipos de grabación, amplificadores, un ordenador portátil, Apple y una plataforma semirremolque o camión escenario que se alquila para eventos.

Como medios personales cuenta en los ejercicios inspeccionados con Don Jose Pedro, cantante y arreglista, Don Sergio, teclista, Don Carlos Antonio, regidor, teclista, FOR ME, dirección comercial y artística, MARABUNDA, dirección comercial y artística, Pedro Enrique, teclista, Abel, teclista, y Don Samuel, socio y teclista.

Destaca, en primer lugar, que el TEAR no ha tenido en cuenta ni valorado en su resolución del informe pericial elaborado por el perito Informático, Don Alvaro, en el que consta como cada una de las creaciones musicales

y audiovisuales que ha generado la facturación de Composición Creativa, se han desarrollado en los ordenadores y los materiales propiedad de la actora y en los estudios de grabación que constituyen el único centro de trabajo. Así como que tampoco se ha tomado en consideración la toma de declaración de representante ilegal de For Me SL, para constatar que los servicios prestados por dicha mercantil corresponden a la prestación de servicios comerciales por la contratación del programa La Ruleta de la Suerte.

En primer lugar, respecto del ambientación musical del programa La Ruleta de la Suerte, se entiende por la administración que la actividad de la sociedad se debe al carácter personalísimo de la prestación desarrollada por el socio, es decir, que si no hay socio no hay actividad, lo cual, con el mayor de los respetos, es una información que falta a la verdad. La entidad actora ha demostrado que la labor desarrollada por Don Samuel es delegable y que la sociedad contaba con medios humanos y materiales para desarrollar su labor y generar los ingresos sin la participación del socio y así se ha demostrado con la abundante prueba aportada.

Cuenta con un estudio de grabación, equipado con todo tipo de materiales precisos, por lo que cuenta con medios materiales

Ha aportado además del informe pericial del perito Informático, Don Alvaro y un acta notarial en el que se acredita que el inmueble que la empresa posee en Manzanares el Real es un estudio de grabación para la realización de sus labores.

Además, es totalmente incierto que el único trabajador con que contaba la sociedad era Don Samuel. La mercantil composición creativa era una banda musical formada por tres músicos y el señor Samuel era uno de esos tres músicos, pero no siempre y así se aporta como prueba grabaciones, en las cuales el socio no ha intervenido en la grabación.

De tal forma que ha quedado acreditado que los servicios de composición creativa no se contrataban por las cualidades personales del socio Don Samuel, pues este era únicamente uno de los componentes de la banda musical.

No existía el carácter personalísimo del socio en el grupo musical, ya que durante todo el ejercicio 2013 fue sustituido por otro músico sin que ello supusiera una merma en las facturas presentadas. Y la entidad actora contaba con medios materiales y personales para desarrollar los servicios prestados.

Se muestra contraria con la valoración de la operación vinculada y con que se trasladen al socio los ingresos de la sociedad.

También se muestra contraria con la imputación de un ingreso de 11.000€ ya que procedía de un préstamo recibido de la entidad CEMIDE para acometer el proyecto de grabar y promocionar el videoclip de los temas Hasta que salga el sol y Arena y Sal del artista Samuel, hermano del socio. No se tienen en cuenta por la administración que los derechos generados por dichas grabaciones los comparte el socio con su hermano al 50 %.

Por otra parte, defiende la deducibilidad del 100% de los gastos del estudio de grabación y no del 34 %, admite la administración.

### Tercero.

- La defensa de la Administración General del Estado en la contestación a la demanda, insiste sobre el carácter personalísimo de los servicios prestados por la sociedad a través del socio y reproduce el acuerdo de liquidación.

De los ingresos obtenidos por la entidad actora se desprende que el contenido esencial de la facturación era la composición y ejecución musical realizada por el socio administrador y administrador y por ello carece de trascendencia alguna el informe pericial informático aportado.

Como medios personales la entidad solamente tenía contratado en 2013 y 2014 a un trabajador que era el propio socio y administrador y el hecho de que contara con un estudio de grabación, no tiene trascendencia de efectos de determinar que la prestación de servicios era realizada por el socio y administrador.

Por otra parte, defiende el método utilizado por la administración para la valoración de la operación vinculada que es el del artículo 16 TRLS.

Respecto a la imputación de como ingresos no declarados de la cantidad de 11.000 € indica que el recurrente primero señaló que se trataba de una donación y posteriormente cambia de criterio e indica que se trata de un préstamo y en todo caso, no se ha justificado dicho préstamo.

Por último, respecto de la deducibilidad de los gastos del estudio de grabación, no puede admitirse la deducción del 100% de los mismos e indica que el acta notarial aportada es del año 2018, mientras que los ejercicios a que se refiere este recurso son anteriores. Sin que se haya aportado prueba de que dicho estudio hubiera vinculado a la actividad en más del 34 % admitido por la administración.

Y en cuanto a la indefensión por la denegación de pruebas indica que el hecho de que se utilizara el estudio de grabación por parte de la entidad actora no afecta al carácter personalísimo de los servicios facturados, por lo que no tiene mayor trascendencia el informe pericial aportado y en cuanto a la trascendencia de la testifical del representante de la entidad mercantil FOR ME SL señala que esa prueba no era idónea para acreditar el fin pretendido.

Solicita la desestimación del recurso.

## Cuarto.

Se centra así este recurso en determinar si existió en los ejercicios objeto de este recurso (2013 y 2014) una operación vinculada entre la entidad actora, COMPOSICION CREATIVA SL y su socio y administrador único D. Samuel, en relación con los servicios facturados por la entidad actora con terceros, relativos a las actuaciones en programas televisivos, como la Ruleta de la Fortuna del socio, o producción y creación de videos, CDs u organización de eventos, los cuales, sostiene la AEAT que solo se podían prestar debido a la actuación personalísima de su socio.

Además, también debe de examinarse si cabía la deducción de determinados gastos negada por la administración, así como la imputación de determinados ingresos.

El acuerdo de liquidación provisional de 25 de junio de 2018, derivado del acta en disconformidad, motiva la regularización efectuada en cuanto a la valoración de la operación vinculada entre el socio mayoritario y la sociedad en el siguiente sentido y en lo que aquí interesa:

### 1.2. "- Definición de la operación vinculada

En los ejercicios 2013-2014 la sociedad COMPOSICIÓN CREATIVA SL - dada de alta en

I. A.E. (Profesional) 39, fue OTRAS ACTIV. RELAC. MUSICA NCOP - obtuvo ingresos de explotación por importe de:

INGRESOS	IMPORTE	OP.	INGRESOS
2013	284.063,98	257.387,98	26.676,00
2014	198.335,29	198.335,29	0,00

Los ingresos de la operación vinculada están relacionados con actividades en las que intervenía con sus prestaciones de servicios D. Samuel.

Los ingresos por actividad empresarial corresponden los facturados al cliente CUÑADO SA en el año 2013 por la organización de evento:

COMPOSICIÓN CREATIVA SL subcontrató los equipos, servicios y personal necesarios para dicho evento:

FECHA	CLIEN	B.	CONCEPTO
09-12-13	CUÑAD	950,00	Ambientador equip para gala y ensayos. Sistema de órdenes por
18-11-13	CUÑAD	25.726,00	Material de luces,, vídeo, personal técnico (2 jornadas), transporte
		<b>26.676,00</b>	

17.264,28

La entidad COMPOSICIÓN CREATIVA SL declaró las siguientes retribuciones en los Modelos 190 de los ejercicios 2013 y 2014:

FECHA	PROVEEDOR	BI	CONCEPTO	CUENT
24-12-13	GASÓLEOS	495,41	631 litros	628003
11-12-13	NEUMÁTICOS	299,22	Cubierta, válvula montada, montaje y	600001
09-12-13	INTRO WORKS SL	2.238,00	Trasera photocall Grupo Cuñado	600001
05-12-13	POLAR	200,00	serv regidores evento 50aniversario	623002
04-12-13	A TU MEDIDA SA	550,00	Evento 5 dic. Actuación cuarteto	623002
07-11-13	A TU MEDIDA SA	550,00	Evento 5 dic. Actuación cuarteto (reserva	623002
15-11-13	SERVIESCENIC	1.150,00	Alquiler y montaje plataforma con	623002
22-11-13	CROMARENT SL	11.781,65	Alquiler de equipos de sonido, iluminación, vídeo,	623002

2013

N.I.F.	PERCEPTOR	CLAVE	RETRIBUCI
NUM003	SAMUEL	Trabajo personal	52.000,00
NUM005	ROMUALDO	Rendimientos actividades	100,00
NUM006	ALFREDO	Rendimientos actividades	100,00
NUM007	AGUSTÍN	Rendimientos actividades	9.240,00
NUM008	ANTONIO	Rendimientos actividades	500,00
NUM009	JOSE PEDRO	Rendimientos actividades	18.210,00
NUM010	CARLOS ANTONIO	Rendimientos actividades	16.310,00

2014

N.I.F.	PERCEPTOR	CLAVE	RETRIBUCI
NUM003	SAMUEL	Trabajo personal	50.000,00
NUM012	BELARDO	Rendimientos actividades	1.000,00
NUM013	LAUREANO	Rendimientos actividades	240,00
NUM005	ROMUALDO	Rendimientos actividades	100,00
NUM006	ALFREDO	Rendimientos actividades	100,00
NUM011	ABEL	Rendimientos actividades	450,00
NUM007	AGUSTÍN	Rendimientos actividades	250,00
NUM008	ANTONIO	Rendimientos actividades	22.210,00
NUM014	MARIO	Rendimientos actividades	100,00
NUM015	BERNARDO	Rendimientos actividades	194,79
NUM010	CARLOS ANTONIO	Rendimientos actividades	16.100,00

Requisitos subjetivos:

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

"3. Se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores

En este caso, según el Libro de Socios aportado y la información del BORME, D. Samuel posee el 96% de las participaciones y ha sido el administrador único desde la constitución de la sociedad.

Requisitos objetivos:

La operación a valorar son los trabajos realizados por D. Samuel para la empresa COMPOSICIÓN CREATIVA SL, concretamente en relación con los servicios facturados por esta última a:

2013

CLIENTE	IMPORTE
ARTISTAS INTERPRETES O E	22.971,46
ATRESMEDIA CORPORACION DE MEDIOS DE	4.350,00
CUÑADO SA	26.676,00
SISIFUS PRODUCCIONES	83.925,00
SOC GRALAUTORES	146.141,52
<b>TOTAL 2013</b>	<b>284.063,98</b>

2014

CLIENTE	IMPORTE
ARTISTAS INTERPRETES O EJECUTANTES	27.016,62
ATRESMEDIA CORPORACION DE MEDIOS DE	15.550,00
HALCON VIAJES SAU	3.500,00
MUSICA APARTE SAU	12.000,00
PROCIVITAS PRODUCCIONES Y SERVIC.	1.500,00
PUBLIGA SL	1.800,00
SISIFUS PRODUCCIONES	85.875,00
SOC.GENERAL DE AUTORES	36.593,67
VIAJES BARCELO SL	3.500,00
CEMIDE SL	11.000,00
<b>TOTAL 2014</b>	<b>198.335,29</b>

Los servicios facturados se corresponden con:

- Liquidación de derechos por parte de la SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES de los derechos de autor cedidos por D. Samuel a COMPOSICIÓN CREATIVA SL
- Liquidación de derechos por parte de la SOCIEDAD DE GESTIÓN ARTISTAS, INTÉRPRETES O EJECUTANTES de los derechos cedidos por D. Samuel a COMPOSICIÓN CREATIVA SL
- Actuación de LA BANDA DE LA RULETA DE LA SUERTE con la participación como músico de D. Samuel, aportando equipo y backline
- Ambientación musical de D. Samuel para programas de televisión y galas
- Producción y creación de 2 cds de librería (20 temas): Chill Out One y Chill Out Two compuestos por D. Samuel.
- Creación y edición de vídeos
- Actuación acústica
- Creación de fondos, ráfagas y covers

- Organización de eventos con subcontratación de equipos de sonido, luz, vídeo, personal técnico, transporte y músicos

A juicio de la Inspección, la valoración de la operación vinculada existente entre D. Samuel y COMPOSICIÓN CREATIVA SL no se ajusta al valor normal de mercado.

El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

Actividad operación vinculada

D. Samuel, músico y compositor, es administrador único y socio mayoritario de la sociedad, percibe en los dos períodos impositivos objeto de comprobación retribuciones como rendimientos de trabajo como contraprestación por la prestación de los servicios profesionales que la sociedad contrata o produce para terceros, así como por la retribución de los derechos de autor cedidos a la sociedad.

El objeto social de COMPOSICIÓN CREATIVA SL es la gestión y administración de los derechos de autor la realización de producciones propias de espectáculos teatrales, musicales, culturales, artísticos y audiovisuales, así como la formación, contratación y dirección artística y económica de empresas.

El contenido esencial de la facturación obtenida por COMPOSICIÓN CREATIVA SL era la labor de composición y ejecución musical realizada por D. Samuel. Es decir, el contenido esencial de los ingresos requería la presencia de D. Samuel y sus cualidades músico y compositor.

Así, la operación objeto de valoración son los trabajos realizados por D. Samuel para la empresa COMPOSICIÓN CREATIVA, S.L.

Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por COMPOSICIÓN CREATIVA, S.L. que, en todos los casos, requerían la intervención de D. Samuel, ya fuese en concepto por los derechos de autor de composiciones musicales, la grabación y edición de dichas composiciones musicales por parte de D. Samuel, así como la participación del mismo en bandas en directo y la ambientación musical en programas de televisión.

A juicio de la inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, D. Samuel y COMPOSICIÓN CREATIVA, S.L., no se ajusta al valor normal de mercado.

El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad COMPOSICIÓN CREATIVA, S.L. con motivo de las intervenciones de D. Samuel, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a D. Samuel.

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad COMPOSICIÓN CERATIVA SL por la operación vinculada con D. Samuel ascienden a:

	<b>OPERACIÓN VINCULACIÓN</b>	<b>Porcentaje respecto a totalidad actividad</b>
<b>2013</b>	257.387,98	90%
<b>2014</b>	198.335,29	100%

Estos precios han sido pactados entre partes independientes.

Sin embargo, la sociedad retribuyó a D. Samuel un sueldo de:

- 2013: 46.800,00.-€ (el 90% del sueldo total, porcentaje de los servicios de la operación vinculada respecto al total de servicios prestados)

- 2014: 50.000,00.-€

Los servicios prestados por D. Samuel a la sociedad por la operación vinculada no deben diferir en cuanto a su valoración a los facturados por ésta a terceros independientes.

Requisitos temporales:

La actuación de la Inspección se produce dentro del plazo de prescripción.

... ..

En el presente caso:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Es su persona la que, en casi todos los casos, atrae las actividades contratadas por los clientes. Las operaciones que la sociedad realiza con sus clientes están condicionadas a que sea la persona física socio y administrador de la sociedad, D. Samuel, el que necesariamente preste el servicio o figure como tal prestador del servicio, de forma tal que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del mismo.



- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física ya que lo que los terceros contratan es un resultado derivado de sus cualidades como profesional. Es decir, lo que en su caso quedaría dañado si los clientes no quedaran satisfechos con los servicios prestados, sería la imagen personal de D. Samuel.

En cuanto a las rentas percibidas por COMPOSICIÓN CREATIVA SL en concepto de retribuciones de la SGAE, tal y como se desprende de la documentación que obra en el expediente, se trata de derechos de autor, por lo que aun cuando han sido contabilizados por ella, serían imputables a la persona física, puesto que es D. Samuel el que aporta todo el valor añadido a la actividad.

En cuanto a las rentas percibidas por COMPOSICIÓN CREATIVA SL en concepto de retribuciones de la AIE Sociedad de artistas e intérpretes, en las facturas se identifica a de D. Samuel como titular originario/cesionario.

Asimismo, en el certificado emitido por AIE Sociedad de artistas e intérpretes aportado por el interesado el 09/02/2018 se identifican como titular a D. Samuel para detallar los rendimientos irregulares a tener en cuenta en IRPF 2013.

El texto del dicho certificado es:

"1º) Que los derechos de propiedad intelectual, gestionados por esta Entidad por imperativo legal, de los que es titular D. Samuel, con DNI N° NUM003, han devengado cantidades pagaderas durante el ejercicio 2013 por valor de 22.971,46€, de los cuales corresponden a rendimientos que tienen tratamiento fiscal de renta irregular por tener un período de generación superior a dos años, de acuerdo con lo indicado por la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V1178-07, de 06/06/2007, el importe de 17.836,45€ brutos.

Por tanto, sobre dicha cantidad de 17.836,45€ puede aplicar, al realizar su Declaración anual de IRPF, la reducción del 40% prevista en el Artículo 18.2 de la Ley 35/2006 del IRPF, de modo que de esa cantidad tribute únicamente el 60%."

La cantidad anual de 22.971,46.-€ generada en 2013 por los derechos de propiedad intelectual de D. Samuel es declarada en Impuesto sobre Sociedades por COMPOSICIÓN CREATIVA SL.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado, la reproducción de la obra de D. Samuel, si bien la entidad tiene encomendada la gestión a otras entidades como la SGAE o AIE. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación ya que es la propietaria de los derechos de autor sobre las obras musicales. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de las características personales de la obra y de la persona que lo realiza. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación. Y lo mismo sucede con los servicios de ambientación musical de los programas televisivos o con la organización y participación de la banda de música en directo en programas de televisión, o con los trabajos de composición en los discos contratados con ANTENA 3 donde lo que se contrata en el fondo es la prestación de ese servicio por D. Samuel, que es la persona que tiene la capacidad creativa y la habilidad para su ejecución.

En consecuencia, con todo lo anterior, el método que se estimó más adecuado es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre el administrador y socio mayoritario y la sociedad), se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por el administrador y socio mayoritario. La valoración fue realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

... ..

En el presente caso se trata de una prestación de servicios por una entidad vinculada por lo que en el supuesto de cumplirse los requisitos exigidos le sería aplicable en los ejercicios 2013-2014 la presunción de coincidencia de los valores convenido y de mercado que establece este precepto, pero los requisitos no se cumplen ya que:

La entidad es una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto y más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio proceden del desarrollo de actividades profesionales y cuenta con medios materiales y humanos, distintos de la propia persona del socio.

Sin embargo:

En cuanto a los medios materiales, COMPOSICIÓN CREATIVA SL cuenta con un estudio de grabación, equipo electrónico, equipo musical, amplificador, ordenador portátil Apple y plataforma semirremolque.

Respecto de los medios personales, COMPOSICIÓN CREATIVA SL en 2013-2014 contó con D. Samuel como único trabajador dependiente para sus trabajos como compositor y músico que origina los derechos cedidos a la sociedad y que ésta cobra de la SGAE y de la AIE, facturación que se obtiene por sus actuaciones como músico en programas de televisión y eventos y la facturación por la creación de discos y vídeos de sus composiciones. Para dichos trabajos, y de forma puntual, cuenta con la subcontratación de profesionales del mundo de la música y el espectáculo (músicos, estilistas, escenógrafos y productores)

Pese a contar con medios materiales y subcontratar medios personales puntualmente para cada servicio contratado previamente, la sociedad no está en condiciones de poder por sí sola, sin la participación de D. Samuel, de obtener los ingresos de la operación vinculada objeto de valoración.

- Además, la cuantía declarada en la operación vinculada (46.800,00 € en 2013 y 50.000,00 € en 2014) de las retribuciones correspondientes al socio como trabajador dependiente por la prestación de sus servicios a la entidad es notablemente inferior al 85 por ciento del resultado previo comprobado que fue de 149.496,87 € (2013) y 98.672,42 € (2014).

En 2013, el porcentaje sería  $46.800,00/149.496,87 \times 100 = 31,30\%$

En 2014, el porcentaje sería  $50.000,00/98.672,42 \times 100 = 50,67\%$

En consecuencia, no resulta aplicable a los ejercicios 2013-2014 la presunción del apartado 6 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

## 2. - DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO

La valoración se ha realizado en sede de la sociedad, por los motivos antes expresados, en el apartado referido al método de valoración.

Basándose en el método y criterios expuestos, esta Inspección ha considerado que, procede valorar la operación vinculada de referencia en los siguientes importes:

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADO año 2013: 149.496,87.-€

VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADO año 2014: 98.672,42.-€

Para la determinación de estos valores se ha procedido de la siguiente manera.

Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad COMPOSICIÓN CREATIVA SL, como contraprestación de los servicios prestados por D. Samuel.

Al realizar este análisis, no puede olvidarse que el contenido esencial de la facturación obtenida por COMPOSICIÓN CREATIVA SL era la labor de composición y ejecución musical realizada por D. Samuel. Es decir, el contenido esencial de los ingresos requería la presencia de D. Samuel y sus cualidades músico y compositor.

Con lo expuesto quiere subrayarse que la labor realizada por COMPOSICIÓN CREATIVA SL podía calificarse de accesoria a la labor de D. Samuel.

A la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad, distinta de la de D. Samuel, para la realización de los servicios por los que obtiene los ingresos de la operación vinculada, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquél más allá que la de los gastos que a continuación se relacionan. Todo ello habida cuenta de que se trataba de servicios donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumía D. Samuel, quien aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como músico y compositor.

En el curso de las actuaciones se ha determinado que los ingresos comprobados obtenidos de terceros por COMPOSICIÓN CREATIVA SL en la operación vinculada:

	<b>OPERACIÓN</b>
<b>2013</b>	257.387,98
<b>2014</b>	198.335,29

A partir de estos importes, se han tenido en cuenta para minorar el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

A continuación, se exponen los cálculos para la determinación del valor de mercado de los años 2013-2014 con el detalle de los gastos - conceptos e importes- en los que, a juicio de esta Inspección, ha incurrido la entidad COMPOSICIÓN CREATIVA SL para la obtención de los ingresos considerados en la operación vinculada de referencia. Estos gastos son los que se tienen en cuenta para la corrección de los ingresos obtenidos de terceros al objeto de cuantificar el valor de mercado de la operación de referencia en los años 2013-2014.

EJERCICIO 2013

En el ejercicio 2013 el importe de los ingresos obtenidos por COMPOSICIÓN CREATIVA SL de sus clientes por los servicios incluidos en la operación vinculada ascienden a 257.387,98.-€

Sobre la base de dicho importe, y teniendo en cuenta el criterio adoptado por esta Inspección para la aplicación del método, habrá que efectuar las correcciones oportunas para obtener la equivalencia, teniendo en cuenta, en concreto y en el presente caso, el importe de los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido la sociedad COMPOSICIÓN CREATIVA SL.

En definitiva, se trata de determinar el valor de mercado de la operación vinculada entre D. Samuel y COMPOSICIÓN CREATIVA SL. Esta determinación del valor de mercado de los servicios se basa en considerar que lo que vale el servicio de D. Samuel es el valor de lo facturado por COMPOSICIÓN CREATIVA SL a sus clientes (257.387,98.-€) deduciendo de este importe los pagos que COMPOSICIÓN CREATIVA SL realiza para la prestación de estos servicios (107.891,11.-€).

A continuación, se detallan los gastos totales de la actividad, los gastos no deducibles, los gastos deducibles de la actividad y el valor de mercado resultante para el 2013:

CUENTA	NOMBRE	IMPORTE
<b>CUENTAS DE GASTOS 2013 CONTABILIZADAS EN LIBRO MAYOR</b>		
6000	Trabajos realizados por otras	5.081,06
6230	Otros servicios profesionales	7,58
6230	Servicios profesionales asesoría	3.354,44
6230	Servicios profesionales (músicos,	95.583,59
6250	Primas de seguros	3.333,36
6260	Servicios bancarios	647,48
6280	Telefonía	225,41
6280	Gasóleo (facturación a CUÑADO	495,41
6280	Suministro agua	183,19
6280	Peajes y gasolina	253,15
6300	Impuesto corriente	18.107,03
6310	Multa. Ajustado en Sociedades	172,46
6400	Sueldo Chema Bejarano	52.000,00
6420	Seg Social Cot autónomos	3.080,64
6623	Otros gastos financieros	337,07
6810	Amortización inmov material	20.079,21
		<b>202.941,08</b>

#### ACTIVIDAD DE LA SOCIEDAD NO INCLUIDA EN LA OPERACIÓN VINCULADA

Para dicha actividad empresarial, COMPOSICIÓN CREATIVA SL subcontrató los equipos, servicios y personal necesarios para dicho evento contratado por CUÑADO SA

CUENTA	FECHA	PROVEEDOR	BI	CONCEPTO
628003	24-12-	GASÓLEOS PECES SL	495,41	631 litros gasóleo
600001	11-12-	NEUMÁTICOS	299,22	Cubierta, válvula montada, montaje y equilibrado
600001	09-12-	INTRO WORKS SL	2.238,00	Trasera photocall Grupo Cuñado
623002	05-12-	POLAR	200,00	serv regidores evento 50 aniversario empresa
623002	04-12-	A TU MEDIDA SA	550,00	Evento 5 dic. Actuación cuarteto
623002	07-11-	A TU MEDIDA SA	550,00	Evento 5 dic. Actuación cuarteto (reserva)

	13			50%)
623002	15-11-	SERVIESCENIC SL	1.150,00	Alquiler y montaje plataforma con escaleras laterales
623002	22-11- 13	CROMARENT SL	11.781,65	Alquiler de equipos de sonido, iluminación, vídeo, personal técnico y transporte presupuesto n° 144 V4
			<b>17.264,28</b>	

## GASTOS COMUNES A AMBAS ACTIVIDADES

Se entienden comunes a la actividad empresarial y a la actividad de la operación vinculada los gastos de personal y de amortización de inmovilizado material.

El porcentaje de gasto aplicado para cada actividad es el porcentaje de los ingresos de cada una de ellas.

## GASTOS NO DEDUCIBLES 2013

A continuación, se relacionan los asientos de gastos no relacionados con la actividad en el ejercicio 2013:

FECHA	CUENTA	PROVEEDOR	Base	CONCEPTO
17-07-13	62300002	David Fernandez	197,36	Tasación de piso C/ Mar del Norte 5 portal 4
31-07-13	60000001	Neumáticos Alvarez	329,02	PRESUPUESTO No factura
02-08-13	60000001	Climcar Service	1.253,80	Reparación VW GOLF 2069FJM
31-01-13	68100000	Amortización nave	289,20	Amortización nave 66% no deducible
28-02-13	68100000	Amortización nave	270,54	Amortización nave 66% no deducible
31-03-13	68100000	Amortización nave	289,20	Amortización nave 66% no deducible
30-04-13	68100000	Amortización nave	279,87	Amortización nave 66% no deducible
31-05-13	68100000	Amortización nave	289,19	Amortización nave 66% no deducible
30-06-13	68100000	Amortización nave	279,87	Amortización nave 66% no deducible
31-07-13	68100000	Amortización nave	289,20	Amortización nave 66% no deducible
31-08-13	68100000	Amortización nave	289,20	Amortización nave 66% no deducible
30-09-13	68100000	Amortización nave	279,87	Amortización nave 66% no deducible
31-10-13	68100000	Amortización nave	289,19	Amortización nave 66% no deducible
30-11-13	68100000	Amortización nave	279,87	Amortización nave 66% no deducible
31-12-13	68100000	Amortización nave	289,19	Amortización nave 66% no deducible
		<b>TOTAL 2013</b>	<b>5.194,57</b>	

Resumen por cuentas del mayor de gastos no deducibles ejercicio 2013:

CUENTA MAYOR	NOMBRE	IMPORTE
60000001	Trabajos realizados por otras empresas	1.582,82
62300002	Servicios	197,36
68100000	Amortización material	3.414,39
	<b>TOTAL</b>	<b>5.194,57</b>

## CLASIFICACIÓN GASTOS POR ACTIVIDADES

CUENTA	NOMBRE	CONTABILIDAD	GASTO NO DEDUCIBLE	ACTIV. EMPRESARI	OPERAC. VINCULADA	AJUSTE PYG	IP SOCIE	FINAN C.
6000000	Trabajos	5 .081,06	1.582,82	2.537,22	961,02			
6230000	Otros	7,58			7,58			
6230000	Servicios	3 .354,44			3.354,44			
6230000	Servicios	95 .583,59	197,36	14.231,65	81.154,58			
6250000	Primas de	3.333,36			3.333,36			
6260000	Servicios	647,48			647,48			
6280000	Telefonía	225,41			225,41			
6280000	Gasóleo	495,41		495,41				
6280000	Suministro	183,19			183,19			
6280000	Peajes y	253,15			253,15			
6300000	Impuesto	18.107,03					18.107,0	
6310000	Multa.	172,46				172,46		
6400000	Sueldo	52.000,00		5.200,00				
6420000	Seg Social	3.080,64		308,06	2.772,57			
6623000	Otros gastos	337,07						337,07
6810000	Amortizació	20.079,21	3.414,39	1.666,48	14.998,33			
		<b>202.941,08</b>	<b>5.194,57</b>	<b>24.438,82</b>	<b>107.891,11</b>	<b>172,46</b>	<b>18.107,0</b>	<b>337,07</b>

#### GASTO DE LA ACTIVIDAD VINCULADA 2013

El gasto total de la actividad vinculada en el 2013 asciende a 107.891,11.-€

Conviene precisar que no se ha tenido en cuenta el importe satisfecho por COMPOSICIÓN CREATIVA SL a D. Samuel, dado que

2013	
Ingresos operación vinculada	257.387,98
Gastos operación vinculada	-107.891,11
<b>Valor Mercado 2013</b>	<b>149.496,87</b>

í  
VALOR DE MERCADO 2013

-j  
EJERCICIO 2014

En el ejercicio 2014 el importe de los ingresos comprobados obtenidos por COMPOSICIÓN CREATIVA SL de sus clientes por los servicios incluidos en la operación vinculada ascienden a 198.335,29.-€

Sobre la base de dicho importe, y teniendo en cuenta el criterio adoptado por esta Inspección para la aplicación del método, habrá que efectuar las correcciones oportunas para obtener la equivalencia, teniendo en cuenta, en concreto y en el presente caso, el importe de los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido la sociedad COMPOSICIÓN CREATIVA SL.

En definitiva, se trata de determinar el valor de mercado de la operación vinculada entre D. Samuel y COMPOSICIÓN CREATIVA SL. Esta determinación del valor de mercado de los servicios se basa en considerar que lo que vale el servicio de D. Samuel es el valor de lo facturado por COMPOSICIÓN CREATIVA SL a sus clientes (198.335,29.-€) deduciendo de este importe los pagos que COMPOSICIÓN CREATIVA SL realiza para la prestación de estos servicios (99.662,42.-€).

A continuación, se detallan los gastos totales de la actividad, los gastos no deducibles, los gastos deducibles de la actividad y el valor de mercado resultante para el 2014:

CUENTAS DE GASTOS 2014 CONTABILIZADAS EN LIBRO MAYOR

CUENTA	CONCEPTO	IMPORTE
607000	Trabajos realizados por otras empresas	69.518,32
622000	Reparaciones y conservación	3.513,44
623000	Servicios profesionales asesoría	3.969,93
623001	Otros servicios profesionales	194,79
625001	Prima seguro vehículo hyunday	1.215,43
625002	Prima seguro estudio	575,22
626000	Servicios bancarios	1.003,52
627000	Publicidad y relaciones públicas	601,42
628000	Suministros	370,66
629001	Gastos material informático y musical	693,74
629002	Gastos teléfonos	2.322,70
629003	Otros servicios profesionales	1.706,14
629004	Gastos desplazamientos	20,75
629005	Gastos combustibles	12,15
629006	Gasto asociado de Autores Musicales	50,00
630000	Impuesto corriente	7.572,94
631000	Otros tributos	674,79
640000	Sueldo Chema Bejarano	50.000,00
642001	Seg Social Cot autónomos	3.142,08
669000	Otros gastos financieros	231,20
678001	Gastos no deducibles	5.225,81
681000	Amortización inmov material	18.595,22
	<b>TOTAL</b>	<b>171.210,25</b>

## GASTOS NO DEDUCIBLES 2014

A continuación, se relacionan los asientos de gastos no relacionados con la actividad en el ejercicio 2014:

FECHA	CUENTA	PROVEEDOR	BI	CONCEPTO
31-01-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
28-02-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
31-03-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
30-04-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
31-05-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
30-06-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
31-07-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
31-08-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
30-09-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
17-10-	6310000	Otros tributos	445,36	IBI inmueble Manzanares el Real 66% no afecto a la
25-10-	62200000	LEROY MERLIN ESPAÑA SLU	208,35	Cinta teflón. llave inglesa. grifo. masilla junta cinta teflón. llave universal...
27-10-	62200000	LEROY MERLIN ESPAÑA SLU	536,97	Mampara baño. columna termostática. grifo lavabo. 2 vintage. esponja vegetal
27-10-	62200000	SEGURA E HIJOS SA	263,84	Gresite
27-10-	62200000	IKEA IBERICA SA	233,05	Lavabo, armario para lavabo, nivel láser
31-10-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
03-11-	62200000	LEROY MERLIN	103,02	Interruptor, regleta, hybrid glue, led, cinta doble
13-11-	62200000	LEROY MERLIN	445,82	40 uds malla mosaico piedra/cristal, Portabroca,
14-11-	62200000	LEROY MERLIN	38,12	6 tapones latón, losetas vintage, tijera cortadora
15-11-	62200000	LEROY MERLIN	50,17	5 Mallas mosaico cristal piedras
15-11-	62200000	IKEA IBERICA SA	253,72	Lavabo, armario lavabo 2 cajones, banco de baño
15-11-	62200000	IKEA IBERICA SA	189,26	Iluminación integral
21-11-	62200000	LEROY MERLIN	284,87	Mampara baño y perfilería
23-11-	62200000	AKI BRICOLAJE	90,01	Material bricolaje para empapelar. Pago con tarjeta
25-11-	62200000	LEROY MERLIN	166,07	Nivel láser líneas
30-11-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
01-12-	62200000	LEROY MERLIN	162,03	3 Tablero mel blanco 2440x1220x10mm, 10 listones
05-12-	62200000	LEROY MERLIN	-74,83	Dev parcial fra anterior
31-12-	68100000	Amortización nave	426,80	66% no afecto a la actividad
		<b>TOTAL</b>	<b>8,517,43</b>	

Resumen por cuentas del mayor de gastos no deducibles ejercicio 2014:

CUENT	CONCEPTO	GASTO	NO
62200000	Reparaciones y conservación	2.950,47	
63100000	Otros tributos	445,36	
68100000	Amortización inmov material	5.121,60	
	<b>TOTAL</b>	<b>8.517,43</b>	

CLASIFICACIÓN GASTOS POR ACTIVIDADES

CUENTA	CONCEPTO	CONTABILIDAD	GASTO DEDUCIBLE	NO OP. VINCULADA	AJUSTE PyGF <sup>o</sup> EN 1 <sup>o</sup> SOC	SOCIED.	FINANCIERO
607000	Trabajos realizados	69.518,32		69.518,32			
622000	Reparaciones y	3.513,44	2.950,47	562,97			
623000	Servicios	3.969,93		3.969,93			
623001	Otros servicios	194,79		194,79			
625001	Prima seguro	1.215,43		1.215,43			
625002	Prima seguro estudio	575,22		575,22			
626000	Servicios bancarios	1.003,52		1.003,52			—
627000	Publicidad y	601,42		601,42			
628000	Suministros	370,66		370,66			
629001	Gastos material	693,74		693,74			
629002	Gastos teléfonos	2.322,70		2.322,70			
629003	Otros servicios	1.706,14		1.706,14			
629004	Gastos	20,75		20,75			
629005	Gastos combustibles	12,15		12,15			
629006	Gasto asociado de	50,00		50,00			
630000	Impuesto corriente	7.572,94				7.572,94	
631000	Otros tributos	674,79	445,36	229,43			
640000	Sueldo Chema	50.000,00					
642001	Seg Social Cot	3.142,08		3.142,08			
669000	Otros gastos	231,20					231,20
678001	Gastos no deducibles	5.225,81			5.225,81		
681000	Amortización inmov	18.595,22	5.121,60	13.473,62			
	<b>TOTAL</b>	<b>171.210,25</b>	<b>8.517,43</b>	<b>99.662,87</b>	<b>5.225,81</b>	<b>7.572,94</b>	<b>231,20</b>

#### GASTO DE LA ACTIVIDAD VINCULADA 2014

El gasto total de la actividad vinculada en el 2014 asciende a 99.662,87.-€

Conviene precisar que no se ha tenido en cuenta el importe satisfecho por COMPOSICIÓN CREATIVA SL a D. Samuel, dado que justamente es el objeto de valoración.

#### VALOR DE MERCADO 2014

2014	
Ingresos operación	
Gastos	
<b>Valor</b>	

Por lo tanto, y de acuerdo con todo lo anterior, la Inspección valora en 149.496,87.-€ en el 2013 y en 98.672,42.-€ en el 2014.

Considerando que la retribución de COMPOSICIÓN CREATIVA SL a D. Samuel es un gasto relacionado con la obtención de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades y teniendo en cuenta los importes declarados por la entidad por las retribuciones satisfechas a aquél, procede disminuir la base imponible del Impuesto en los años 2013-2014 por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado. Es decir, procede disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el siguiente importe:



Concepto	2013	2014
Valor de mercado	149.496,87	98.672,42
Importe declarado por la sociedad como gasto por retribuciones en op. Vinculada a SAMUEL	46.800,00	50.000,00
<b>Diferencia a incrementar como gasto (disminución de la base imponible)</b>	<b>102.696,87</b>	<b>48.672,42</b>

Por otra parte, los importes que como retribuciones a D. Samuel se considera mayor valor de los servicios prestados por éste a la entidad COMPOSICIÓN CREATIVA SL a incrementar en la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el componente de rendimientos de trabajo personal son los siguientes:

CONCEPTO	2013	2014
Importe de la retribuciones determinadas según valor de mercado	149.496,87	98.672,42
Retribuciones declaradas por SAMUEL como	46.800,00	50.000,00
<b>Diferencia a incrementar como ingreso (aumento de la base imponible)</b>	<b>102.696,87</b>	<b>48.672,42</b>

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013- 2014 que resulta de la corrección valorativa de las operaciones vinculadas es la siguiente:

	2013	2014
B. IMPONIBLE DECLARADA I.S.	72.428,11	30.291,77
MINORACIÓN BBII NEGATIVAS 2012	2.560,80	
21(	-102.696,87	-48.672,42
<b>B. IMPONIBLE COMPROBADA I.S.</b>	<b>-27.707,96</b>	<b>-18.380,65</b>

### 3. - REGULARIZACIÓN PROCEDENTE EN BASE A LOS HECHOS PROBADOS.

En consideración a los motivos de regularización expuestos, procede efectuar la siguiente regularización en el Impuesto sobre Sociedades del obligado tributario de los ejercicios 2013-2014 la cual implica una disminución de la base imponible declarada en el importe que se especifica.

Motivos de regularización	2013	2014
Disminución BASE IMPONIBLE por operación vinculada	102.696,87	48.672,42
<b>Resultado: DISMINUCIÓN BASE IMPONIBLE</b>	<b>102.696,87</b>	<b>48.672,42</b>

Al ser el importe convenido por las partes, en la operación vinculada, menor que el valor normal de mercado comprobado, la diferencia derivada de la corrección valorativa, tiene a su vez la consideración de aportación del socio a los fondos propios de la sociedad en la proporción equivalente a su participación en la misma (96,00%), aumentando correlativamente en el mismo importe el valor de la adquisición de la participación del socio, tal como disponen el artículo 16.8 del TRLIS y el artículo 21.bis.2.b del RIS.

... ..

### 2. - REGULARIZACIÓN DE D. Samuel EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2013-2014

Teniendo en cuenta la valoración efectuada por esta Inspección respecto a las operaciones realizadas entre D. Samuel y COMPOSICIÓN CREATIVA SL, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, en virtud

del cual la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas, se incoa en esta misma fecha Acta de Disconformidad a D. Samuel por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2013-2014, a efectos de efectuar la correspondiente corrección.

En la regularización a D. Samuel, la Inspección considera el importe del valor de mercado correspondiente a los servicios prestados por la misma a COMPOSICIÓN CREATIVA SL, determinado según ha quedado expuesto, como mayor importe de su base imponible en el IRPF, calificándose el rendimiento de trabajo personal desarrollado por D. Samuel.

### 3. - CONTESTACIÓN AL ESCRITO DE ALEGACIONES.

El obligado tributario, el 16/05/2018, ha presentado escrito de alegaciones por medio de su representante D. Samuel. En resumen:

1. - En la alegación primera, el obligado tributario muestra la disconformidad con la propuesta contenida en el acta.

2. - En la alegación segunda, hace referencia al número de empleados de la sociedad, que no se basa solo en el socio D. Samuel.

a negar la "evidencia, que es que el Sr. Samuel es el principal

No se niega la intervención de más personas en la prestación de los servicios, sino que éstos no podrían ser prestados sin la intervención principal de D. Samuel. El propio obligado tributario manifiesta que no va suministrador de servicios a CC"

3. tercera, se insiste en que el hecho de que la sociedad aporte

4. - Respecto de la alegación

materiales no implica que no estemos ante partes vinculadas ni en que la valoración se haya realizado de forma correcta.

En la Resolución del TEAC de 10/05/2018 (R.G.61-2016) referida al propio socio en periodos anteriores, se indica al respecto: En cuanto a los medios materiales a los que alude la recurrente consistentes básicamente en programas de ordenador y los instrumentos necesarios para su utilización, debe señalarse que tales instrumentos no determinan que la prestación de servicios no fuera realizada exclusivamente por la física, pues en la práctica realización de la mayoría de los trabajos y prestación de servicios se requiere la utilización de instrumentos que no determina en todo caso que los trabajos no fueran prestados en su integridad por la persona física, por lo que la circunstancia de que esos instrumentos hubieran sido adquiridos por la sociedad recurrente no priva a los trabajos facturados de su condición de servicios prestados exclusivamente por la persona física de D. Samuel, socio y administrador único de la sociedad.

En cuanto a los cálculos, se ha utilizado el método es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS. En este caso, se parte de la retribución recibida por la sociedad minorando los gastos correspondientes, se trata precisamente, de que el beneficio tribute en sede de socio y no en la sociedad. Como el propio interesado indica el socio participa no solo en los programas sino en la gestión, comercialización y organización de los servicios facturados a los clientes, por lo que sí es correcto utilizar dicha facturación para determinar el valor de la operación vinculada (minorando los gastos).

El interesado califica como "risible la facultad de la actuario de adivine quién es el tercer componente que interviene en dichos programas y atribuírselo al socio". Sin embargo, el obligado tributario no es capaz de decir quién es el tercer músico, parece olvidar que la información por la que se llega a dicha conclusión es precisamente las facturas por él aportadas.

La Inspección ha entendido que el "tercer" músico es el socio porque lo contrario sería entender que se han prestado servicios sin facturar, y nos quedamos con la primera conclusión pues es la que se ha acreditado y, además, favorece al obligado tributario. Habla el obligado tributario de que hay 7 profesionales más en 2013 y 11 más en 2014, bien, pero en todo el procedimiento no ha dicho quién de esos 7 u 11 profesionales ha participado en cada uno de los programas indicado, en concreto, en "la ruleta de la suerte". No se comprende que no conozca cuáles de ellos habrían sido cuando en la cláusula QUINTA del contrato se indica que el ARTISTA (el grupo formado por tres músicos) no puede participar en otros programas o en otras cadenas en los diez días anteriores o en los cinco días posteriores a las grabaciones del programa. Por lo que parece importante la identificación de los mismos.

Se han aportado facturas de los días en que participó Carlos Antonio así como facturas donde no se indican los días sino los programas en que participa Jose Pedro y facturas donde se indican los días en que participa Sergio. Pero éste último tiene una participación eventual (28 días - 80 programas) y solo en algún mes de 2013. En 2014 no ha facturas de Sergio. No ha aportado facturas de otros músicos.

I -íí l v l

Con las facturas aportadas es materialmente imposible que estos tres músicos hayan participado en todos los programas, en concreto, Sergio pues según las facturas solo ha participado 28 días en 2013.

La deducción de la actuario de que el tercer músico es el socio se deriva de la facturación aportada pues no ha entregado facturas de otros posibles músicos y se entiende que las intervenciones de músicos han sido dentro de la legalidad y que se dispone de las facturas correspondientes.

En la Resolución del TEAC de 10/05/2018 (R.G.61-2016) referida al propio socio en periodos anteriores, se indica al respecto:

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes, no se ajustaba al valor normal de mercado, siendo los ingresos percibidos por la entidad notablemente superiores a los que aquélla retribuye al Sr Samuel, siendo la intervención personalísima de éste el objeto esencial de dichas prestaciones de servicios, donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumía D. Samuel, o era D. Samuel el cedente de los derechos de autor gestionados por la entidad, quien además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como artista. De tales datos, resulta acreditado que realmente los servicios facturados por la entidad Composición Creativa S.L., son realizados por la persona física de su socio único y administrador, D. Samuel, si bien la facturación se lleva a cabo mediante la interposición de una sociedad, sociedad que es un mero instrumento de cobro de una actividad realizada por su socio, consiguiendo con ello un tratamiento fiscal distinto y más favorable del que correspondía a la operación realmente efectuada.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado, la reproducción de la obra de D. Samuel, si bien la entidad tiene encomendada la gestión a otras entidades como la SGAE. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación ya que es la propietaria de los derechos de autor sobre las obras musicales. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de las características personales de la obra y de la persona que lo realiza. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación. Y lo mismo sucede con los servicios de ambientación musical de los programas televisivos donde lo que se contrata en el fondo es la prestación de ese servicio por D. Samuel, que es la persona que tiene la capacidad creativa y la habilidad para su ejecución.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona y obra involucrada en la operación.

Así, dado que la sociedad no tiene los humanos necesarios para prestar los servicios personalísimos que solo puede prestar el socio y la retribución satisfecha al socio es inferior al valor del mercado y como operación vinculada debe valorarse por el valor de mercado entre partes independientes y en libre competencia por disponerlo así la normativa aplicable ; el método de comparación empleado es el adecuado, puesto que el socio persona física es quien debe prestar necesariamente el servicio, que se contrata en atención a sus cualidades personales que son esenciales. La función esencial del servicio la asume, así como la mayor parte de los riesgos y los activos empleados son sus cualidades y los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado a prestar en exclusiva por el socio según sus características personales y dado el carácter personalísimo del servicio no hay método comparable más preciso que el mismo servicio prestado por el recurrente a otra parte, siendo el mismo el servicio que presta el recurrente a la sociedad que el que tal sociedad presta a su cliente que la contrata.

De todo lo cual cabe inferir a los efectos del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los servicios facturados a la recurrente no fueron prestados por la sociedad sino por la persona física, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad, sin que exista economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios por una sociedad a otra sociedad, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por el socio persona física de la sociedad recurrente y no por la sociedad, y la tributación que corresponde a esta operación es la resultante de aplicar el régimen de operaciones vinculadas, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los no prestados por la referida sociedad y facturados por ésta, en proporción a su cuantía en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como se expuso en el acta:

En las facturas aportadas que constan en el expediente electrónico como recibidas en 2013 por Carlos Antonio consta que, tal y como consta en el acta, participó en 80 programas que se realizaron en 28 días.

Participó en 2013 en los meses de enero, febrero, abril mayo y junio, siendo la participación de enero y de junio de solo dos días. Por lo que, tal y como consta participación fue puntual.

en el acta y se desarrollará seguidamente, se desprende que su

A lo largo de la Inspección el obligado tributario ha afirmado categóricamente que en la facturación emitida a SÍSIFUS PRODUCCIONES SA por el concepto "Banda más equipo y backline para Ruleta de la Suerte" D. Samuel sólo coordinaba a un equipo de profesionales "sin necesidad de que el administrador único Samuel este presente como se demuestra en las facturas" (escrito presentado el 28/11/2017).

En el ESCRITO DE 26/02/2018 vuelve a manifestar que " Samuel en los ejercicios 2013/2014 no estaba dentro de la banda que tocaba en directo en la Ruleta de la Suerte."

En ESCRITO DE 26/02/2018 el obligado tributario aporta contrato entre COMPOSICIÓN CREATIVA SL y ANTENA 3 TV SA de fecha 22/02/2012 y se detalla:

"Mediante el presente documento, A3TV contrata con LA EMPRESA la participación del GRUPO en el PROGRAMA (..)

PROGRAMA: "LA RULETA DE LA SUERTE"

GRUPO: Grupo musical formado por tres músicos (un batería, un teclista y un guitarra). (..)

CONDICIONES PARTICULARES:

El GRUPO aportará el Backline y realizará los ensayos correspondientes para la correcta realización del PROGRAMA."

La facturación emitida y recibida en COMPOSICIÓN CREATIVA SL a SISIFUS PRODUCCIONES SL por "Banda más equipo y backline para el programa LA RULETA DE LA SUERTE" pone de manifiesto que los músicos aportados por COMPOSICIÓN CREATIVA SL en 2013 y 2014 son básicamente dos, faltando el tercer componente de la Banda que sólo puede ser D. Samuel:

Pedro: músico que interviene en todos los programas de 2013 y 2014

Jose Pedro: músico que interviene en todos los programas de 2013 y 2014

Sergio: músico que participa puntualmente en algunos de los programas del 2013.

Estos datos se han obtenido de los conceptos de las facturas aportadas por el contribuyente (emitidas y recibidas) referidas a La Banda de la Ruleta de la Suerte:

EJERCICIO 2013	Nº	Muleta de la
Fras emitidas por COMPOSICIÓN CREATIVA SL por La Banda de La		233

Músicos contratados en 2013 para La Banda de la Ruleta de la Suerte	Nº	Muleta de la
CARLOS ANTONIO		233
JOSE PEDRO		233
ADELA		80

EJERCICIO 2014	Nº programas Ruleta de la
Fras emitidas por COMPOSICIÓN CREATIVA SL para La Banda de la Ruleta de la Suerte	229
Músicos contratados en 2014 para La Banda de la Ruleta de la Suerte	Nº programas Ruleta de la
CARLOS ANTONIO	230
JOSE PEDRO	229

En la facturación por Grupo musical formado por tres músicos (un batería, un teclista y un guitarra) para La Banda de La Ruleta de la Suerte, las facturas recibidas de terceros profesionales identifican a dos músicos en todos los programas del 2013 y del 2014 ( Pedro y Jose Pedro) y a un tercer músico con participación puntual en 2013 ( Sergio).

COMPOSICIÓN CREATIVA SL en los ejercicios 2013-2014 sólo cuenta con un empleado contratado como trabajador dependiente: D. Samuel.

Del cruce de dichas facturas emitidas y recibidas se comprueba que D. Samuel es uno de los tres músicos que componen La Banda de La Ruleta de La Suerte.

Respecto a la manifestación de la coincidencia horaria de programas:

El interesado aportó contrato entre D. Samuel y ANTENA3 por ESPEJO PÚBLICO de fecha 11/02/2013. La duración del contrato es hasta el 31/05/2013. Posteriormente, se prorrogó hasta el 12/07/2013. Se aportó Notificación de fin de contrato con efectos a fecha de 21/06/2013.

Por tanto, lo manifestado por el interesado se contradice con la documentación aportada por él mismo: el contrato con ESPEJO PÚBLICO finalizó el 21/06/13.

Importante resaltar que, de acuerdo con los conceptos facturados por los músicos contratados, en un día se graban varios programas. Una cosa es que la banda toque en directo y otra es que dichos programas se emitan en directo. Puede comprobarse en las facturas recibidas de Jose Pedro y Pedro, donde se identifican un número de días de trabajo menor al número de programas en los que se emiten las actuaciones.

Con esta información obtenida de los conceptos de la facturación emitida y recibida, corroborada por la información obtenida en internet queda comprobada la participación de D. Samuel en los servicios facturados a SÍSIFUS PRODUCCIONES SL.

En las alegaciones presentadas el obligado tributario envía las facturas emitidas a SÍSIFUS PRODUCCIONES SA desde julio 2013 hasta diciembre 2014 por "Banda más equipo y bakcline" para el programa de televisión la Ruleta de la Suerte. Cada una de estas facturas emitidas las agrupa con las facturas recibidas de:

- D. Jose Pedro (músico)
- D. Pedro (músico)
- FOR ME ESCENOGRAFÍA Y ESTILISMO SL

COMPOSICIÓN CREATIVA SL contrata con SÍSIFUS SA la participación de grupo musical formado por tres músicos (un batería, un teclista y un guitarra). Las facturas que se vuelven a aportar corresponden a dos músicos, D. Jose Pedro y D. Pedro. Por tanto, falta un tercer músico, y al ser D. Samuel el único trabajador dependiente contratado por COM POSICIÓN CREATIVA SL sólo él puede ser el tercer componente del grupo.

Las facturas que se aportan de FOR ME escenografía y estilismo SL B86704731 tienen por concepto "los servicios audiovisuales prestados". Los datos fiscales de esta sociedad son:

IAE 961.3 actividad empresarial Decoraciones escénicas películas. Inicio de la actividad el 08/05/2013.

Los datos declarados por esta sociedad respecto a las retribuciones a un trabajador dependiente y a las ventas/compras del Modelo 347 reflejan una sociedad cuya actividad es la escenografía y decorados.

Por tanto, las facturas recibidas de FOR ME no se corresponden con el tercer músico contratado con SÍSIFUS PRODUCCIONES SA.

Las facturas emitidas a CUÑADO SA y las facturas recibidas relacionadas con el evento que se contrató, han sido tenidas en cuenta como actividad empresarial de COMPOSICIÓN CREATIVA SL. El interesado insiste en que utilizar el concepto actividad empresarial implica que la sociedad actúa con un valor añadido independiente del socio. Sin embargo, en las actividades realizadas por sociedades no se diferencia al hablar de actividad económica entre actividad empresarial o profesional, pues el concepto de actividad profesional no se utiliza en actividades realizadas por sociedades sino solo en determinadas actividades realizadas por personas físicas. Las facturas solo se pueden deducir en sede de sociedad si hablamos de actividad económica o empresarial, lo contrario implicaría no poder deducir las mismas por falta de vinculación a una actividad económica.

Tal y como se expuso en el acta, la facturación emitida y recibida en COMPOSICIÓN CREATIVA SL a ATRESMEDIA por la ambientación musical con equipo para el programa LA SEXTA NOCHE en 2013 y 2014 es:

Cliente	Base ib'	Concepto
ATRESMEDIA CORPORACION DE	Ó? 3.750,00 ^7 t ■	Ambientación musical con equipo para el programa del 21 sept al 21 dic 2013

Emitidas en 2013

Recibida 2013

Recibidas 201 1:

PEDRO ENRIQUE		500,00	Amb musical LA SEXTA NOCHE 23 y 30 nov 2
Emitidas en 2014			
<b>Ciente</b>		<b>Base</b>	<b>Concepto</b>
ATRESMEDIA	DE DE	15.250,00	Ambientación musical para el SEXTA
CORPORACION	MEDIOS COMU		con equipo de enero a programa NOCHE

COMPOSICIÓN CREATIVA SL en los ejercicios 2013-2014 sólo cuenta con un empleado contratado como trabajador dependiente: D. Samuel.

El resto de personal con el que cuenta en dichos ejercicios son profesionales contratados puntualmente para prestaciones concretas.

En la facturación de la ambientación de LA SEXTA NOCHE las facturas recibidas de tres profesionales son esporádicas, por lo que la prestación de servicios la ha tenido que realizar D. Samuel.

Hay que señalar también que el objeto es la ambientación musical por lo que destaca la importancia de qué persona la realiza o dirige.

La información recogida en diligencia número 5 respecto al disco instrumental LA SEXTA NOCHE permite comprobar que en la página de internet de venta de música Apple- Itunes se comercializa dicho disco con la identificación de Leandro.

"Instrumental

Compañía discográfica: Atresmúsica

Oscar & Leandro "

El mismo obligado tributario reconoce la participación de D. Samuel en la facturación emitida en 2014 por COMPOSICIÓN CREATIVA SL a MÚSICA APARTE (ANTENA 3 EDITORIAL en factura) por la producción y creación de dos cds de librería (20 temas)

Los discos a los que hace referencia el obligado tributario se comercializan en la página de internet de venta de música Apple I-tunes con la identificación única y expresa de Leandro

CHILL OUT ONE

Leandro

## CHILL OUT ONE

Samuel

I "

- 10 canciones
- 26 min.
- 15/07/2015

## CHILL OUT TWO

Samuel

- 10 canciones
- 23 min.
- 15/07/2015

El interesado no está de acuerdo con que se haya acudido a información de estas páginas, sin embargo, son plataformas comercializadoras o web donde se publicita el obligado tributario con su nombre para que se le identifique, denotando otra vez, que dicho nombre es el que motiva las contrataciones por la empresa.

Con la información pública que ofrecen las páginas oficiales de APPLE, ATRESMEDIA, FACEBOOK y VIMEO puse de manifiesto al interesado que la persona de Leandro (D. Samuel) es la que se identifica tanto en la comercialización de discos (facturación emitida a ANTENA 3 y LA SEXTA NOCHE) como en la organización y participación de Banda de la Ruleta de la Suerte (facturación emitida a SÍSIFUS).

El contenido de las páginas de internet que se recogen en la diligencia nº 5 y a las que el obligado tributario califica de "no autorizadas y de escasa o nula fiabilidad" son:

APPLE: plataforma de venta de música por internet I-TUNES donde se comercializan los discos de Leandro.

ATRESMEDIA: Plataforma de internet de ANTENA 3 . Se documentó en la diligencia nº 5 la información que aparece en la sección noticias de LA RULETA DE LA SUERTE:

" Jose Pedro, Samuel y Leandro nos cuentan cómo surgió la idea de la banda en la Ruleta de la Suerte. Antena 3 encarga a Leandro formar una banda para animar La Ruleta de la Suerte y piensa en dos grandes músicos como son Jose Pedro y Samuel . Hacen una prueba y les gusta como lo hacen y aquí siguen, ofreciendo lo mejor de ellos en este programa.

Nos dicen que ya habían hecho algo juntos y tienen experiencia de hacer cosas juntos, se consideran músicos versátiles que pueden tocar todo tipo de estilos, desde la Amalia hasta Candido o Conrado.

Confiesan que las canciones las preparan en casa después que Leandro hace los arreglos y se los manda . "Es una vuelta a los orígenes" y era necesaria la vuelta de la música en directo en los programas. Existía mucha música enlatada. La música en directo le da "un carácter diferente porque con su imperfección natural y lo humano que es hacer crecer al programa".

FACEBOOK: página de LA BANDA DE LA RULETA DE LA SUERTE.

La información que aparece en su página de inicio es:

"Se inició el 5 de septiembre de 2012

Es una banda que nos despierta y nos alegra cada mediodía con una voz única como la de Jose Pedro el componente del grupo IGUANA TANGO, también le acompaña Leandro un pianista de excepción y Pedro un batería increíble".

Múltiples imágenes de LA BANDA DE LA RULETA DE LA SUERTE actuando en el programa donde se puede identificar a Leandro en el teclado.

También cabe hacer una mención a los derechos de autor. COMPOSICIÓN CREATIVA SL aporta el siguiente documento de reparto de derechos gestionado por la SGAE para probar que COMPOSICIÓN CREATIVA SL obtiene ingresos relacionados con las facturas recibidas por la producción del vídeo de Samuel:

TÍTULO	DURACIÓN	PROFESIÓN	NOMBRE	COMUNICACIÓN	REPRODUCCIÓN
Arena sal	0.03.54	compositor/autor	SAMUEL	25%	25%
Arena	0.03.54	compositor/autor	JOSE	25%	25%
Arena	0.03.54	editor	LA SEXTA EDITORIAL	50%	50%
TÍTULO	DURACIÓN	PROFESIÓN	NOMBRE	COMUNICACIÓN	REPRODUCCIÓN
Hasta	0.03.47	compositor/autor	SAMUEL	25%	25%
Hasta	0.03.47	compositor/autor	JOSE	25%	25%
Hasta	0.03.47	editor	LA SEXTA EDITORIAL	50%	50%

En el reparto de los derechos que generan estas dos canciones no aparece COMPOSICIÓN CREATIVA SL sino su administrador, D. Samuel, algo que corrobora la valoración de la operación vinculada que se está llevando a cabo entre D. Samuel y COMPOSICIÓN CREATIVA SL.

Por lo tanto, en contra de las conclusiones que indica el obligado tributario, se insiste en que la regularización practicada en el acta es el resultado de valorar a precio de mercado la participación de D. Samuel en dicho trabajo musical.

Los gastos en los que ha incurrido COMPOSICIÓN CREATIVA SL y que se recogen en las facturas por colaboraciones de terceros se han tenido en cuenta como gastos deducibles a tener en cuenta en la valoración de la operación vinculada.

- En la alegación tercera, también hace referencia a la deducción de los gastos de la vivienda y a que no se admita la deducibilidad del 100% de los mismos:

La Escritura del Acta de Presencia número 125 aportada escaneada por el obligado tributario tiene fecha 25/01/2017.

\_ \_uí jl.íir

Debido a las discrepancias de fechas entre lo alegado por el interesado por dos veces ( 25/01/2007) y la Escritura enviada ( 25/01/2017) se requirió al Notario D. José Gascañana Sánchez para aclarar la fecha en la que se personó en el inmueble.

En respuesta al requerimiento, el Notario manifestó:

"Respecto al ACTA DE PRESENCIA, cuyo compareciente es el representante Don Samuel de la Mercantil "COMPOSICIÓN CREATIVA SI" me persono en el domicilio, Avenida de la Pedriza de manzanares el Real (Madrid) número 70G, antiguo 68-70 el día 25 de Enero de 2018 bajo el número 125 de orden de mi protocolo, habiendo cometido el error mecanográfico en la copia que se entrega al requirente, poniendo que es del 2017, cuando en realidad es el "Año 2018", como así consta en la matriz de mi Notaría y en la copia que envié a través de la Plataforma del Notario SIGNO, el día 19 de Marzo del presente año, y de la que adjunto justificante de envío".

Por tanto, queda comprobado que el ACTA DE PRESENCIA N° 125 es de fecha 25/01/2018.

Una vez comprobada la fecha real, 25/01/2018, y sin perjuicio de la importancia que la fecha pueda tener en posibles comprobaciones futuras, para la comprobación actual carece de valor por no poder probar lo que existía en 2013-2014.

La única constancia oficial que tenemos del espacio ocupado por el estudio de música en los ejercicios comprobados es la diligencia extendida el 11/03/2013 en Av de la Pedriza 68 Manzanares El Real por el actuario de la comprobación SOCIEDADES 2008-2009-2010 y en presencia de D. Samuel en calidad de socio y administrador único de COMPOSICIÓN CREATIVA SL:

"1º) Que el domicilio social del obligado tributario se encuentra en el número 68 de la Avenida de la Pedriza en Manzanares El Real y está compuesto por 2 habitaciones situadas en la planta bajo rasante del chalet donde no reside nadie de forma habitual.

La entrada al despacho del obligado tributario está situada a través de una escalera desde la planta de entrada al chalet o también por el garaje del domicilio.

En la primera habitación, que está protegida por una puerta blindada, al entrar hay un pequeño sofá para recibir las visitas de los clientes que tiene la sociedad; seguidamente, en la misma habitación está el equipo de música de grandes dimensiones, con sus respectivas pantallas, ordenadores y resto de material electrónico, que es donde desarrolla su labor artística D. Samuel.

Al lado de esta primera habitación, está una segunda habitación separada por otra puerta blindada. En dicha segunda habitación hay un estudio de grabación con un micrófono en el centro; esta segunda habitación se puede visualizar a través de una gran pantalla desde la primera habitación."

Los Acuerdos de la Oficina Técnica de 23/10/2013 por la comprobación SOCIEDADES 20082009-2010 confirmo la no deducibilidad de la amortización de la nave (inmueble) en su totalidad, tal y como pretendía el obligado tributario.

El obligado tributario ha manifestado durante el procedimiento:

"III) Como hemos justificado en el punto I, El Estudio Musical es totalmente afecto a la actividad de Composición Creativa, por lo cual la amortización de dicho Estudio es deducible 100%."

No se ha negado en ningún momento la deducibilidad de los gastos relacionados con el estudio musical (compras y amortizaciones).

Lo que no se admite es la deducibilidad del 100% del inmueble donde se encuentra dicho estudio por no ocupar la totalidad de su superficie.

Comprobadas las fotografías incluidas en el Acta de Presencia y la descripción del actuario recogida en diligencia de 11/03/2013, se deduce que el estudio musical ocupa una parte de la planta semisótano del inmueble.

En su escrito de alegaciones posterior al acta está en desacuerdo con la utilización de esta diligencia por haberse formalizado antes del inicio del procedimiento inspector. Pero la fecha es significativa pues se refiere a uno de los años objeto de comprobación. Además, el hecho de haberse formalizado en 2013 no minora el valor probatorio de la diligencia (en este caso lo aumenta por ser un año objeto de comprobación). Tal y como expone el artículo 107 de la LGT es un documento público y hace prueba de los hechos que motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario.

La referencia catastral del inmueble sito en Av de la Pedriza 68 de Manzanares El Real es 6200186VL2160S0001RM.

De acuerdo con los datos catastrales del inmueble, la superficie de la planta semisótano es:



Uso principal	Planta	Puerta	Superficie m2	Tipo Reforma	Fecha Reforma
APARCAMIENTO	SM	1	49		
ALMACÉN	SM	1	57		
VIVIENDA	0	1	07		
SOPORT. 50%	0	1	8		
VIVIENDA	1	1	80		
DEPORTIVO	0	2	23		
		<b>TOTAL</b>	<b>309</b>		

En las fotografías adjuntas al Acta Notarial se observan cuatro imágenes de la planta baja (semisótano):

Planta baja

Sala de mezcla/grabación/mastering. Estudio 1

Sala de grabación de instrumentos. Estudio 2

Sala de máquinas. Taller de reparación. Mantenimiento

Almacén. Instrumentos/backline. Varios

Por las imágenes, el Estudio 1 y el Estudio 2 son las descritas en la diligencia de 11/03/2013. En dicha diligencia no se detalla la sala de máquinas ni el almacén.

A pesar de ello, y por ser más favorable para el contribuyente, en la regularización se va a tener en cuenta la totalidad de la superficie detallada en catastro para el semisótano admitiendo como superficie afecta los dos estudios más el espacio del "almacén" y "sala de máquinas".

La superficie del semisótano suma 106m2 lo que supone un 34% del total de la superficie del inmueble.

Regularización de la amortización practicada por la NAVE (inmueble de Av de la Pedriza 68 de Manzanares El Real) en 2012- 2013- 2014:

EJERCICIO	CONCEPTO	CONTABILIZADO	%	NO
2012	DOTACIÓN AMORTIZACIÓN	3.880,00	34%	2.560,80
2013	DOTACIÓN AMORTIZACIÓN	5.173,32	34%	3.414,39
2014	DOTACIÓN AMORTIZACIÓN	7.760,00	34%	5.121,60

En Diligencia nº 4 de 10/01/2018 el representante del obligado tributario manifestó que en el 2014 el recibo de IBI contabilizado por importe de 674,79.-€ corresponde al estudio ubicado en Manzanares El Real"

De acuerdo con lo puesto de manifiesto respecto al porcentaje del estudio respecto a todo el inmueble, se permite la deducción del 34% del recibo del Ibi por ser la parte del inmueble afecta a la actividad.

Nº	Nombre	Fecha	Concepto	Importe	%	NO
631000	Otros	17-10-	Recibo MANZANARES EL	674,79	34%	445 ,36

5. - En la alegación CUARTA, señala que el 100% de la operación vinculada se ha imputado a uno de los socios, Samuel, que solo tiene el 96% de participación, debiéndose imputar el 4% al otro socio.

En este sentido cabe señalar que la calificación del rendimiento, si es de trabajo o de una actividad económica, se ha de imputar al que la realiza. Cabría realizar la proporción establecida si las retribuciones fueran calificadas como rendimientos de capital inmobiliario, es decir, si se tratara de dividendos percibidos por la condición de socios.

Calificada la retribución en el mismo sentido que el declarado por el obligado tributario, se ha realizado la correspondiente valoración realizando el ajuste correspondiente en el socio que ha realizado las operaciones.

Al ser el importe convenido por las partes, en la operación vinculada, menor que el valor normal de mercado comprobado, la diferencia derivada de la corrección valorativa, tiene a su vez la consideración de aportación del socio a los fondos propios de la sociedad en la proporción equivalente a su participación en la misma (96,00%),

aumentando correlativamente en el mismo importe el valor de la adquisición de la participación del socio, tal como disponen el artículo 16.8 del tRIS y el artículo 21.bis.2.b del RIS.

6. - En la alegación QUINTA reitera las manifestaciones anteriores y hace hincapié en el valor probatorio de las diligencias. Estas diligencias se han tenido en cuenta en la regularización efectuada, así como la documentación aportada.

En este sentido cabe señalar que el deber de colaboración es independiente del resto de cumplimiento de las obligaciones tributarias, como presentar la declaración de forma correcta.

En el presente caso, se discute la valoración realizada a las operaciones vinculadas, valoración que se realiza utilizando la documentación que aporta el obligado tributario, documentación que no se ha obviado como indica el obligado tributario, sino que ha derivado en conclusiones por la Inspección distintas de las que pretende el obligado tributario.

Además, se puede mencionar otras Resoluciones del TEAC en esta materia como la de 2 de marzo de 2016 (RG 8483/2015):

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 2 de marzo de 2016, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio trata de determinar si siendo el mismo, o sustancialmente el mismo, el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta ésta última a terceros independientes, cuando la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, la aplicación del método de precio libre comparable tiene necesariamente que incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, cuando del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad no aporta valor añadido -o su valor es residual- a la labor de la persona física más allá de los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Así las cosas, debe examinarse si en un supuesto como el que se analiza, cabe tomar como comparable de la prestación de trabajo realizada por la Sra. Begoña a la entidad M, el valor de los servicios prestados por la entidad M a los terceros clientes. Pues bien, el Tribunal Central no encuentra obstáculo respecto a la comparabilidad o equiparabilidad de ambas operaciones:

Por un lado, no existen diferencias significativas en cuanto a las características de los servicios prestados, toda vez que estos son sustancialmente iguales, pues en los servicios que presta la entidad M a los terceros independientes se exige que sea la propia Sra. Begoña quien los preste.

Tampoco se aprecian diferencias significativas en cuanto a las características de los mercados en los que se prestan los servicios, puesto que en ambos casos se trata del mercado de las telecomunicaciones en el que la contratación se realiza atendiendo a las características y condiciones personales de la persona que habrá de prestar el servicio.

Tratándose de servicios prestados por la misma persona, la Sra. Begoña, no se aprecian tampoco entre ambas operaciones diferencias destacables en cuanto a las responsabilidades, riesgos o beneficios para las partes contratantes derivadas de los términos contractuales.

En conclusión, no se aprecia en el presente caso un particular valor añadido por la sociedad M que exija el reconocimiento de un margen de beneficio para dicha entidad como ajuste a practicar sobre el precio de las operaciones con terceros independientes. Teniendo en cuenta el carácter personalísimo de los servicios prestados por la sociedad, que exigen la necesaria intervención de la Sra. Begoña, resulta claro que no puede prestar dichos servicios con independencia de la persona física vinculada. De ahí que, en opinión del Tribunal Central, no sea necesario practicar ajuste alguno en el seno del análisis funcional, toda vez que las diferencias entre las operaciones comparables no son significativas.

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

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

No se requiere un mínimo de trabajadores, pero si se requiere que la sociedad aporte un valor añadido, valor añadido que no ha quedado acreditado ni con medios materiales ni humanos.

No se puede cuestionar que la actividad realizada, está relacionada con la persona que la lleva a cabo, la imagen o prestigio de dicha persona no es un valor añadido de la sociedad sino de la persona física que realiza la actividad.

En este sentido, conviene tener en cuenta la consulta 0002-07 de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, de fecha 20/02/2007, que respecto al alcance de la expresión "que la entidad cuente con medios personales y materiales adecuados para el desarrollo de sus actividades" señala lo siguiente:

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

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

## Quinto.

El artículo 16 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS regula las operaciones vinculadas en el siguiente sentido:

"1. 1º 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.

2º 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 sociedades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 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 100 del capital social o de 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 100, o al 1 por 100 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 varias sociedades constituyan una unidad de decisión 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. 1º 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.

2º 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:

1º 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.

2º 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.

3º 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.

4º 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.

5º 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.

"2. Las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales se valorarán por su valor normal de mercado siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

Quienes realicen las operaciones señaladas en el párrafo anterior estarán sujetos a la obligación de documentación a que se refiere el artículo 16. 2 de esta Ley con las especialidades que reglamentariamente se establezcan."

Por otro lado, el art. 16 del Real Decreto 1777/2004, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establecía:

"Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por 100 del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1º Se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RCL 2007, 664) (RCL 2007, 664).

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales."

Tal como se desprende de la liquidación provisional, más arriba reproducida, y de las pruebas que obran en el expediente administrativo, en este caso, se produjo en los ejercicios de referencia una operación vinculada entre la sociedad actora COMPOSICIÓN CREATIVA SL y su socio Samuel.

La AEAT considera que, en contra de lo que se señala en la demanda, los servicios prestados por la sociedad a terceros eran realmente prestados por el socio único, ya que, de los contratos celebrados con terceros, se desprende, tal como reconoció el socio mayoritario en las actuaciones inspectoras, que no solo participaba en actuaciones en programas televisivos, sino que también su trabajo consistía en la gestión, comercialización y organización de los servicios facturados a los clientes.

La sociedad no contaba con medios personales, más allá de la contratación puntual de determinados músicos y el único profesional contratado era precisamente el socio mayoritario Samuel.

Por otra parte, en cuanto a los medios materiales, el hecho de contar con un estudio de grabación era puramente residual en relación a la actividad teóricamente desarrollada por la entidad actora y su facturación, principalmente orientada a la participación en programas televisivos como La Ruleta de la Fortuna.

Además, el acta notarial aportada en cuanto a la existencia de un estudio de grabación en un inmueble de la Avenida de la Pedriza 69 de Manzanares el Real es de 25 de enero de 2018 y los ejercicios a los que se refiere este recurso son los de 2013 y 2014.

Samuel fue el cedente de los derechos de autor gestionados por la entidad, ya que era su propietario y era también quien además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como artista, ya que los contratos celebrados con la entidad actora lo eran en función de la participación u organización y gestión del socio mayoritario y aunque la facturación se lleva a cabo mediante la interposición de la entidad actora, la sociedad que era un mero instrumento de cobro de la actividad realizada por su socio, lo cual implicaba evidentes ventajas fiscales.

De ahí que, aunque el socio mayoritario no interviniese en todos los programas televisivos, tal como se alega en la demanda, no implica que no se produjese la operación vinculada, ya que la sociedad utilizada para facturar los trabajos no contaba con medios para ello y los mismos se contrataban en función del socio mayoritario, que era el que tenía las cualidades artísticas y la capacidad para organizarlos y desarrollarlos en un mercado en el que la cualidad artística de la persona que realmente está realizando los trabajos es fundamental para la contratación.

Los ingresos de la sociedad durante los ejercicios 2013 y 2014 fueron de 284.063,98 € en 2013 y de 198.335,29 € en 2014 mientras que por sus servicios el socio percibió de la entidad actora 46.800 € en 2013 y 50.000 € en 2014.

De ahí que deba concordarse con la administración que el precio de la operación vinculada, pactado entre las partes, no se ajustaba al valor normal de mercado, y que los servicios facturados a terceros se prestaron realmente por el socio, no aportando la sociedad valor añadido alguno relevante, puesto que dichos servicios se contrataron en función de las cualidades del socio mayoritario que era quien realmente prestaba los servicios y existió una evidente desproporción entre lo facturado por la sociedad y la retribución de los servicios al socio mayoritario.

Nada obsta que la sociedad tuviese gastos y que estos se descuenten en la valoración de la operación vinculada, ya que iban ligados a la obtención de los ingresos, pero eso no quiere decir que la sociedad contase con medios para la obtención de esos ingresos, tanto personales como materiales, puesto que era el propio socio quien desarrollaba los servicios y utilizaba medios materiales para su trabajo, que se reconocen como gastos, lo cual no implica que automáticamente suponga que se trababan de medios propios de la sociedad, ya que ésta únicamente era un instrumento para facturar a los clientes y obtener con ello una ventaja fiscal para el socio.

De ahí que la prueba pericial aportada del perito D. Alvaro respecto a que la sociedad utilizaba el estudio de grabación para sus trabajos no tenga la menor incidencia a la hora de establecer la existencia de la operación vinculada.

Lo mismo cabe decir de los videos aportados, ya que, aunque no apareciese el socio mayoritario en los programas televisivos no implica que éste no estuviese detrás de la contratación de la sociedad en función de sus características personales y de su trabajo organizativo.

La sociedad no suponía ningún valor añadido al trabajo del socio. Los trabajos o servicios hubieran podido ser contratados directamente con el socio único por los terceros que contrataban con ella.

Los servicios de la sociedad eran contratados porque iba a prestarlos el socio mayoritario.

Así se deduce del hecho de que parte de los ingresos de la sociedad provenían de la cesión de los derechos de autor que cobraba el socio de la Sociedad General de Autores y de contratos celebrados, de que puede ser un ejemplo el celebrado entre la entidad SISFUS PRODUCCIONES SA y Samuel como representante de COMPOSICIONES CREATIVAS SL, de 18 de diciembre de 2013, para participar en el programa televisivo de la Ruleta de la Fortuna, desde el 1 de enero de 2014 a 31 de marzo de 2014, en el que, en todas sus condiciones generales, se refiere al ARTISTA y a la prestación del servicio y de las intervenciones en los citados programas de dicho ARTISTA y no de la propia entidad.

Por otra parte, en esta Sección existen antecedentes de hechos similares ya resueltos en relación al socio mayoritario y a la entidad actora, en el recurso 46/2020, ponente Ilmo. Sr. Marino, en sentencia de 21 de septiembre de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, en la que, expresamente, se señala en relación a la operación vinculada apreciada entre el socio mayoritario y la sociedad actora lo siguiente:

"Por tanto, en el presente caso, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas.

Además, queda justificado el procedimiento para la valoración de la operación vinculada, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, realmente el servicio facturado fue prestado únicamente por la persona física, sin que la sociedad hubiera realizado función alguna en relación con los indicados servicios facturados, careciendo de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados referidos.

En cuanto a los medios materiales a los que alude la recurrente consistentes básicamente en programas de ordenador y los instrumentos necesarios para su utilización, debe señalarse que tales instrumentos no determinan que la prestación de servicios no fuera realizada exclusivamente por la física, pues en la práctica realización de la mayoría de los trabajos y prestación de servicios se requiere la utilización de instrumentos que no determina en todo caso que los trabajos no fueran prestados en su integridad por la persona física, por lo que la circunstancia de que esos instrumentos hubieran sido adquiridos por la sociedad recurrente no priva a los trabajos facturados de su condición de servicios prestados exclusivamente por la persona física de D. Samuel, socio y administrador único de la sociedad.

A la misma conclusión se debe llegar respecto de los derechos de autor, pues traen su causa de la actividad desarrollada por la indicada persona física sin que la sociedad recurrente realice actividad distinta de la realizada por el socio y administrador único, que previamente había cedido sus derechos de autor a la sociedad, pero tal cesión no determina que la sociedad realice actividad empresarial alguna distinta de la persona física.

Debiendo señalarse que la sociedad recurrente no cuenta con ningún empleado, como se expresa en la liquidación, por lo que ninguno de los servicios prestados a los que se alude en la demanda pudieron ser prestados por persona distinta a la del propio socio administrador único. Por tanto, deben ser desestimadas las alegaciones de la recurrente referidas a trabajos en los que pretendidamente no intervino de D. Samuel, pues al no tener empleados ni acreditar que hubiera subcontratado con terceros, se evidencia que tales trabajos o prestación de servicios, incluso la cesión de escenarios móviles a los que alude en la demanda, no pudieron desarrollarse por persona distinta del indicado de D. Samuel.

Pudiendo añadirse la existencia de ventaja fiscal y el perjuicio para la Hacienda Pública, dado 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, verdadera prestadora de los servicios, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también podría incidir en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad de la persona física e incluso de carácter privado y en lo que a los dividendos se refiere puede haber reparto o no de los mismos, alterando con ello la tributación correspondiente por la retribución de los servicios prestados, por lo que de ninguna manera se ha producido un supuesto de economía de opción."

Es perfectamente lícito la prestación de servicios mediante la creación de una sociedad, tal como regula la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, lo que no es lícito es que para eludir los tipos impositivos más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los socios utilicen una sociedad, para canalizar a través de ella sus actividades y tributar así por los tipos más favorables de Impuesto sobre Sociedades.

## Sexto.

- En definitiva, la valoración efectuada por la administración, de la operación vinculada, de acuerdo con las reglas del art. 16. 4. 1º a) TRLIS fue correcta teniendo en cuenta que la cuantía de las retribuciones correspondientes al socio mayoritario por la prestación de sus servicios a la entidad, fue inferior al 85% del resultado previo a que se refiere la letra b) del artículo 16.6 del RIS.

Todos los ingresos de la entidad actora en los ejercicios controvertidos se derivaron de la intervención personal del socio por lo que, como ya hemos señalado tantas veces en recursos similares ( Sentencia de esta



Sección Quinta dictada en el recurso 997/2013, de 20 de enero de 2016; Sentencia dictada en el recurso 257/2018 de 22 de enero de 2020; Sentencia dictada en el recurso 984/2019, el 12 de noviembre de 2020), se trataba de servicios personalísimos, a los que la sociedad no añadía o aportaba ningún valor añadido.

En tal sentido, hemos dicho en otras ocasiones, que no es óbice para ello el que la sociedad pueda tener empleados, que desarrollen todas esas funciones tendentes a la contratación, supervisión y desarrollo de los contratos de la misma, sin que se haya acreditado que ninguno de esos contratos tuviese otra finalidad diferente, lo que implica que, era imputable al socio el 100% de los ingresos obtenidos por la contratación de los servicios prestados por los mismos, una vez deducidos los gastos que reunían los requisitos para ello.

De ahí que se entienda correcto el método del precio libre comparable, utilizado por la AEAT para valorar las operaciones vinculadas, previsto en el art. 16.4 a) TRLIS, al tener en cuenta, precisamente, el importe de los contratos celebrados con terceros independientes, deduciendo a continuación, para determinar la cuota, los gastos acreditados de la sociedad, ya que, como hemos visto más arriba, la cuantía de las retribuciones correspondientes al socio por la prestación de sus servicios a la entidad, fue inferior al 85% del resultado previo a que se refiere la letra b) del artículo 16.6 RIS y la sociedad no contaba con medios personales y materiales propios, por lo que era posible la aplicación de la valoración prevista en el art. 16.4 TRLIS, tal como hizo la AEAT.

## Séptimo.

- En cuanto a la imputación como ingreso en 2014 de la cantidad de 11.000 €, debe de señalarse que, tal como indica el TEAR en su Resolución, la regularización de dicho extremo se efectuó en el acta en disconformidad A02 NUM004 que dio lugar a una liquidación que no fue impugnada ante el TEAR si bien dicho órgano decidió resolver tal cuestión, ya que afectaba a la valoración de la operación vinculada, al tratarse de un mayor ingreso.

No consta que dicha cantidad ingresada mediante transferencia en la cuenta titularidad de la entidad actora, el 25 de junio de 2014, proviniese de un préstamo de la entidad CEMIDE.

La propia entidad actora ha mostrado contradicciones en relación a las explicaciones efectuadas a la AEAT respecto a la procedencia de dicha cantidad puesto que en un primer momento indicó que era una donación y así lo recogió en el asiento 292 de su contabilidad y con posterioridad, manifestó que se trataba de un préstamo a tres años efectuado por la entidad CEMIDE para ayudarla en el desarrollo de un proyecto musical.

No se ha aportado por la actora contrato de préstamo alguno que justifique la existencia de dicho préstamo o los correspondientes justificantes de la devolución de dicho préstamo.

La consecuencia es que no consta acreditado que existiese un préstamo de la sociedad CEMIDE para grabar y promocionar un videoclip y por ello no puede atribuirse porcentaje alguno en los derechos de autor del mismo a otra persona o entidad.

De ahí que, conforme a las reglas de la carga de la prueba que regula el art. 105 LGT, no pueda darse credibilidad a la existencia de dicho préstamo, por lo que se considera correcta la imputación de ese ingreso por la AEAT para valorar la totalidad de los ingresos obtenidos por la entidad actora.

## Octavo.

En relación a los gastos deducibles debemos de partir de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señala en su art. 10.3: "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". Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de inscripción contable, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicha Ley, relativo a las obligaciones contables, dispone: "Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la

fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, y por su relación directa con los ingresos obtenidos, y en consecuencia, con la actividad desarrollada por la empresa, y son requisitos indispensables para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

En cuanto al concepto mismo de gasto deducible, por necesario, la STS 12 de febrero de 2015 (RJ 2015, 1802) señala que "... en relación con los gastos deducibles, es criterio jurisprudencial reiterado el que señala que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del impuesto sobre sociedades, en su artículo 13, mencionaba, como "partidas deducibles" para determinar los rendimientos netos, los "gastos necesarios", haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto que esos "gastos" deben cumplir una finalidad: la de haber servido para la obtención de los rendimientos que el artículo 3.2 expresa. Del precepto citado se desprende que la "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el citado artículo 13, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496y RCL 1996, 2164), del impuesto sobre sociedades, aquí aplicable, y doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo. Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios al contemplar la "necesidad del gasto" desde esa doble perspectiva.

En este sentido, se puede concluir que en el concepto de "gasto necesario" subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos. Debe también recordarse que, aunque la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la ley anterior, en materia de deducibilidad de ciertos gastos, esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción".

Y en cuanto a la carga probatoria, la STS de 22 de mayo de 2015 (RJ 2015, 2897), recurso: 202/2013, declara que "... en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 LEC que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos...".

En definitiva, el artículo 105 LGT que "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", y es claro que en la disciplina del Impuesto sobre Sociedades la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo, a quien corresponde, pues, la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, todo ello sin obviar los principios de disponibilidad y facilidad probatoria a los que, por remisión del artículo 106.1 LGT, se refiere el artículo 217.6 de la LEC, en cuya virtud, para la aplicación de las reglas de distribución de la carga de la prueba el Tribunal "deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio", pudiendo afirmarse que la disponibilidad y facilidad probatoria relativa a la acreditación de la necesidad de un gasto han de atribuirse al obligado tributario que pretende su deducibilidad".

En fin, en el mismo sentido, contrario a la tesis de la parte actora, la STS de 6 de febrero de 2015 (RJ 2015, 899), recurso de casación núm. 290/2013, reitera que: "La Ley 43/1995 no ha suprimido en modo alguno la exigencia de que resulte acreditada la realidad y efectividad del gasto; por eso su artículo 14.e) recoge expresamente como no deducibles "los donativos y liberalidades", no deducibilidad que ese mismo precepto considera determinada por el incumplimiento del requisito de la correlación del gasto con los ingresos de la entidad, requisito asimismo exigido en el artículo 19 de la misma Ley. Los gastos han de cumplir los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, es decir, su justificación, requiriendo una suficiente acreditación documental, su correlación con los ingresos y su realidad. En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la

requerida correlación del gasto con los ingresos, que, de alguna manera, exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos".

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2015, dictada en el recurso 650/2013, recuerda que: "el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; si bien para que esta prueba pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas- y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora; pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en Derecho ni habría manera de determinar si el producto deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo.

En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que: " no se opone al contenido del artículo 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios ( STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso Phan Hoang c. Francia , § 33; de 20 de marzo de 2001, caso Telfner c. Austria , § 5); si bien, cuando se trata de la denominada prueba de indicios la exigencia de razonabilidad del engarce entre lo acreditado y lo que se presume cobra una especial trascendencia, pues en estos casos es imprescindible acreditar no sólo que el hecho base o indicio ha resultado probado sino que el razonamiento es coherente, lógico y racional. Es ésta, como destacábamos en la sentencia antes citada de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010 ), la única manera de distinguir la verdadera prueba de indicios de las meras sospechas o conjeturas, debiendo estar asentado el engarce lógico en una "comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes" ( SsTC 45/1997, de 11 de marzo , F. 5 ; 237/2002, de 9 de diciembre , F. 2 ; 135/2003, de 30 de junio , F. 2, entre otras). "

De ahí que el art. 106.1 LGT 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" , y por ello el art. 108.2 de la misma Ley determina 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" .

En todo caso, la valoración de la fuerza probatoria de los documentos privados que se aporten por los interesados 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 relación por la prueba de presunciones, 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.

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso, además, que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

Si aplicamos los preceptos legales reproducidos y la jurisprudencia que los desarrolla, a lo alegado por la entidad actora sobre que debe de admitirse la deducción del 100% de los gastos asociados a su estudio de grabación, situado en la Avenida de la Pedriza 69 de Manzanares el Real, podemos apreciar que por la actora no se ha acreditado que el inmueble estuviese destinado en su totalidad a un estudio de grabación.

Por la AEAT solo se admitió como deducible el 34% de los gastos asociados a dicho inmueble, ya que no consideró que la totalidad del mismo estuviese destinado a estudio de grabación de la actora, puesto que también tenía un destino como vivienda.

Y tal como hemos señalado más arriba, el acta notarial aportada en cuanto a la existencia de un estudio de grabación en un inmueble de la Avenida de la Pedriza 69 de Manzanares el Real es de 25 de enero de 2018 y los ejercicios a los que se refiere este recurso son los de 2013 y 2014.

No consta que por la entidad actora se hubiese presentado el Modelo Censal 036 o 037 en relación al desarrollo de la actividad en el inmueble con lo que tampoco puede admitirse la deducción del 100 % de los gastos asociados a ese inmueble.

Respecto del resto de los gastos, cuya deducción no se admite en el acuerdo de liquidación, no hay referencia alguna en la demanda, con lo que debe de confirmarse también el acuerdo de liquidación respecto de este extremo.

Todo ello conduce a la íntegra desestimación del recurso, por lo que debe confirmarse la Resolución recurrida del TEAR, por ser conforme a derecho.

#### **Noveno.**

Conforme a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede la imposición de costas a la entidad recurrente, al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 4.000 euros, atendida la facultad de moderación dicho precepto concede a este Tribunal, fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el IVA si resultara procedente.

### **F A L L A M O S**

Que desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por COMPOSICION CREATIVA SL, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. ANA BELEN GOMEZ MURILLO, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 30 de marzo de 2021, que desestimó las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, declarando conforme a derecho la Resolución del TEAR recurrida, con imposición de las costas procesales causadas a la recurrente, hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico.

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 2610-0000-93-1347-21 (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 2610-0000-93-1347-21 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.