

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 30 de octubre de 2024****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 2118/2021****SUMARIO:****IRPF. Base imponible. Reglas especiales de valoración. Operaciones vinculadas.**

Servicios personalísimos. La regularización practicada por la Inspección consistió en la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre el recurrente - cuya actividad principal es la correspondiente al epígrafe del IAE 961.1 "Producción películas cinematográficas", consistiendo en elaborar y subir videos a plataformas de difusión electrónica como Youtube - y la entidad de la que el recurrente es socio mayoritario y administrador solidario por otro, en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica del obligado tributario en 2016 mediante el método de estimación directa sin aplicar la modalidad simplificada, al haber superado el importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2015 el importe de 600.000 €. De forma paralela, la Inspección de los Tributos desarrolló actuaciones de comprobación e investigación con la entidad mercantil, efectuando en sede de la sociedad la valoración de los servicios prestados por el obligado tributario a la sociedad vinculada, eliminando la deducibilidad de determinados gastos e incrementando la cifra declarada de ingresos en ambos periodos impositivos. La Inspección consideró que la retribución percibida por el recurrente de la sociedad no se corresponde con el valor de mercado de su aportación, por cuanto los servicios prestados por la sociedad a sus clientes se basan exclusivamente en la participación personalista del obligado tributario, imputando a la persona física los ingresos percibidos por la sociedad una vez deducidos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos. Considera la Inspección que lo que hace el contribuyente es aplicar un 60% a los ingresos que figuran en las facturas relacionadas en el documento adjunto y que se relaciona con el canal de *Youtube*, pero ese porcentaje no cumple los requisitos de comparabilidad que establecen las directrices de la OCDE. El obligado tributario dice que para la valoración de los derechos de autor aplica el método del margen neto de conjunto de operaciones, cuando lo que está haciendo es aplicar el porcentaje del 85 %, pero este cálculo tampoco responde al método del margen neto del conjunto de operaciones. El único comparable independiente al que aluden en la documentación presentada, es los porcentajes establecidos de mutuo acuerdo entre distintas sociedades del recurrente, sin embargo, no se trata de operaciones idénticas o similares, pues estas empresas realizan otra actividad, muy distinta, a los servicios que presta el obligado tributario a la sociedad y, por tanto, tampoco nos sirve como comparable independiente idéntico o similar. En el caso que nos ocupa, los clientes de la sociedad no tienen ninguna vinculación con ella, siendo completamente independientes, por lo que no tiene sentido acudir a un método que usa ratios estadísticas para obtener un valor para unas operaciones que ya están regidas por el valor de mercado al tener lugar entre partes independientes, por lo que resulta más apropiado, a juicio de este Órgano, el método del precio libre comparable usado por la Inspección en el que las operaciones se desarrollan entre entidades independientes en circunstancias equiparables, como es el caso (los servicios artísticos y publicitarios que

Síguenos en...



presta la sociedad a sus clientes son los mismos que presta el recurrente a la sociedad, pues tienen carácter personalísimo). Así las cosas, la falta de la documentación específica prevista en el art.16.4 c) Rgto IS, resultando incongruente el método del margen neto del conjunto de operaciones elegido por el contribuyente en relación con los cálculos utilizados para la determinación del valor de mercado, supone que la documentación aportada resulte incompleta, circunstancia constitutiva de la infracción tributaria recogida expresamente en el art.18.13 Ley IS. La Administración ha sancionado al recurrente por haber incumplido su obligación de documentación de las operaciones vinculadas, sin embargo puede que se haya dado un nombre incorrecto al método, pero en la documentación aportada se explica claramente y al detalle qué porcentaje se aplica sobre qué ingresos, incluso desglosando, factura a factura en qué grupo estaban incluidas a efectos del cálculo del porcentaje que correspondía. De la argumentación del acuerdo sancionador solo se desprende una discrepancia de la Inspección con el método de valoración aplicado por el obligado tributario, el cual considera erróneo y ha motivado la regularización efectuada, pero una cosa es que en la documentación se aplique mal el método que se utiliza, en este caso el método del margen neto del conjunto de operaciones elegido por el obligado tributario, porque resulte incongruente en relación con los cálculos utilizados para la determinación del valor de mercado, y se realicen las correspondientes correcciones valorativas, y otra cosa distinta es que ello suponga que la documentación aportada sea incompleta por no haber identificado el método, como se considera en el acuerdo sancionador. Ello ha sido objeto de regularización en el acuerdo de liquidación en el que se ha determinado el valor de mercado de la operación vinculada, pero la Sala entiende que no concurre la infracción del artículo 18.13. 2º de la LIS, en los términos razonados por la Inspección.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0002118/2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0020572/2021

Demandante: Onesimo

Procurador: SILVIA GONZALEZ MILARA

Letrado: PEDRO MARTÍNEZ JIMÉNEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Dª. CARMEN ALVAREZ THEURER

Dª. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a treinta de octubre de dos mil veinticuatro.

Síguenos en...



La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo **número 2118/2021**, interpuesto por **D. Onesimo**, representado por la Procuradora D^a Silvia González Milara y asistido por el Letrado D. Pedro Martínez Jiménez, contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 22 de septiembre de 2021, que desestima el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de enero de 2020, recaída en las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, formuladas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT en fecha 10 de julio de 2019 por el IRPF, ejercicios 2015 y 2016 y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 10 de julio de 2019; por el mismo concepto y ejercicios; habiendo sido parte en las presentes actuaciones, la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la representación procesal del recurrente expresado se interpuso el presente recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 30 de noviembre de 2021, que fue admitido a trámite mediante -una vez subsanados los defectos observados- por Decreto de fecha 15 de diciembre de 2021, con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado en fecha 16 de febrero de 2022, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando: "*(...) se proceda a dictar sentencia por la que se estime el presente recurso contencioso administrativo y declare no ser conforme a Derecho la Resolución recurrida*".

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 4 de abril de 2022, oponiéndose a la demanda y solicitando la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución administrativa impugnada.

CUARTO.- Tras fijarse la cuantía del procedimiento y presentarse por las partes escrito de conclusiones, quedaron las actuaciones conclusas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo cual fue fijado para el día 23 de octubre de 2024, fecha en que tuvo lugar.

QUINTO. -La cuantía del recurso se ha fijado en 926.753,06 €
Ha sido ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-D. Onesimo interpone recurso contencioso administrativo contra la Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 22 de septiembre de 2021, que desestima el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de enero de 2020, recaída en las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, formuladas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT en fecha 10 de julio 2019 por el IRPF, ejercicios 2015 y 2016 y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 10 de julio de 2019, por el mismo concepto y ejercicios.

SEGUNDO.-Esta resolución parte de la regularización practicada por la Inspección consistente, por un lado, en la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre el recurrente - cuya actividad principal es la correspondiente al epígrafe del IAE 9.611 "Producción películas cinematográficas", consistiendo en elaborar y subir videos a plataformas de difusión electrónica como Youtube - y la entidad SNOFOKK, S.L; y por otro, en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica del obligado tributario en 2016 mediante el método de estimación directa sin aplicar la modalidad simplificada, al haber superado el importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2015 el importe de 600.000 €.

De forma paralela, la Inspección de los Tributos desarrolló actuaciones de comprobación e investigación con la entidad SNOFOKK, S.L de la que Onesimo es socio mayoritario y administrador solidario, por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016, efectuando en sede de la sociedad la valoración de los servicios prestados por el obligado tributario a la sociedad vinculada, eliminando la deducibilidad de determinados gastos e incrementando la cifra declarada de ingresos en ambos periodos impositivos.

Síguenos en...



La Inspección consideró que la retribución percibida por D. Onesimo de la sociedad no se corresponde con el valor de mercado de su aportación, por cuanto los servicios prestados por SNOFOKK, S.L a sus clientes se basan exclusivamente en la participación personalista del obligado tributario, imputando a la persona física los ingresos percibidos por la sociedad una vez deducidos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos.

En el acuerdo de liquidación se pone de manifiesto, en síntesis, que:

D. Onesimo es, en los ejercicios comprobados, administrador solidario y socio mayoritario con una participación del 98,70 % de SNOFOKK SL. siendo los titulares del otro 1,30% de las participaciones en que se divide el capital de dicha entidad, su madre, María Virtudes, y el cónyuge de esta, Daniel, ostentando la administración de la entidad, este último junto con el obligado tributario, de forma solidaria.

En los ejercicios 2015 y 2016, D. Onesimo, facturó a la entidad SNOFKK SL las siguientes cantidades en concepto de sus servicios profesionales: 2015: 458.909,60 € y 2016: 807.575,41 €. Estas cantidades son como contraprestación por la prestación, por parte de D. Onesimo, de los servicios profesionales que la sociedad contrata con terceros.

La entidad SNOFOKK, S.L, por su parte, declaró, en los periodos objeto de comprobación, los siguientes ingresos de explotación, relacionados con actividades profesionales en las que la intervención de su socio y administrador, D. Onesimo, constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente. En 2015: 938.186,05 € y en 2016: 2.080.207,56 €.

En todos ellos, el objeto del servicio es la participación de D Onesimo, fundamentalmente, al realizar y participar en los vídeos que incorpora al canal de Youtube " DIRECCION000", siendo la retribución un importe por la explotación de los videos en dicho canal licenciados a favor de determinadas empresas, retribución por obras literarias, promociones de películas y otros productos en su canal, participación en eventos, redireccionamientos a otras web al entrar en los vídeos de " Santo", comisiones por ventas de artículos en su canal, etc ...

Los contratos justificativos de dichos ingresos, para aquellos clientes en los que existe contrato, están incorporados al expediente. En todos ellos, el objeto del contrato es la participación de D. Onesimo al realizar y participar en los vídeos que incorpora a su canal, obras literarias, promoción de películas y otros productos, participación en eventos, redireccionamientos y promoción de productos en sus vídeos, comisiones por ventas de artículos en su canal, etc..

La empresa no tendría capacidad para prestar los servicios que realiza sin la presencia del obligado tributario, no cuenta con los medios personales necesarios para ello, sin la necesaria e imprescindible participación de Onesimo. Él es quien necesariamente debe prestar los servicios, sin que puedan ser prestados por persona distinta, siendo precisamente el motivo de los contratos celebrados la realización por el obligado Onesimo de determinados vídeos para su posterior incorporación a su canal de youtube, de obras literarias, de promoción de películas y productos en su canal, de participación en eventos...

Los contratos no se hubieran celebrado y no se generaría ningún tipo de ingreso si los videos, o el resto de los servicios estuvieran relacionados con una persona distinta de Onesimo " Santo". Es él quien debe proporcionar los videos, las obras literarias, promocionar productos, participar en eventos, etc.... que generan los correspondientes ingresos, la sociedad SNOFOKK SL no aporta ningún valor añadido relevante a la elaboración los videos, las obras literarias, promocionar productos, participar en eventos, etcque necesariamente deben ser realizados por el propio Onesimo " Santo".

El otro administrador de la entidad, cuya participación se limita al 0,65%, desarrolla un trabajo organizativo, administrativo, y de contratación, y la otra socia con el 0,65% restante desarrollando asesoramiento en merchandising, branding, medios de comunicación y RRPP, todo ello al servicio del obligado tributario, que es de quien proceden la totalidad de los ingresos de la entidad. Dichas actividades no aportan valor añadido relevante, ya que la sin la labor esencial prestada por la persona física, no habría contrato alguno que celebrar.

A juicio de la Inspección el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, D. Onesimo y SNOFOKK SL, no se ajusta al valor normal de mercado, en base a los siguientes hechos:

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad SNOFOKK SL, con motivo de las intervenciones de D. Onesimo, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquella retribuye a D. Onesimo por los servicios prestados.

Los servicios prestados por D. Onesimo a la sociedad vinculada no deben tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta a sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que presta es la misma. En los dos casos se trata de los mismos servicios profesionales que no deben diferir en cuanto a su valoración.

El método que se ha considerado más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 18.4 del LIS (...)

A esta conclusión se llegó tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Las operaciones que la sociedad realiza con sus clientes están condicionadas a que sea la persona física socio y administrador de la sociedad, D. Onesimo, la 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 servicio.
- 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 y los activos empleados son en esencia sus cualidades como profesional.
- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con D. Onesimo. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente depende de las características personales de la persona que lo realiza. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.
- 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.

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. Atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre el socio mayoritario y administrador solidario 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 socio mayoritario y administrador. 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.

TERCERO.-El primer motivo de impugnación que se plantea en la demanda es el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 18.12.3º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, y en el artículo 19.3 primer párrafo, del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la interpretación realizada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de octubre de 2020 en el recurso de casación 437/2018, según la cual, no siendo firme la liquidación practicada a la sociedad SNOFOKK, S.L no debería haberse practicado la regularización a las personas vinculadas.

Tal pretensión no puede ser acogida, pues, según ha declarado el Tribunal Supremo en Sentencias posteriores, la interpretación realizada en dicha sentencia respecto del requisito de la firmeza de la liquidación no es de aplicación en un caso, como el que enjuicamos, en que la Administración ha seguido sendos procedimientos de regularización de manera simultánea, uno en sede de la entidad vinculada SNOFOKK, S.L por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, y otro por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto del Sr. Onesimo, por los mismos ejercicios 2015 y 2016.

En este sentido, la STS de 27 de octubre de 2023 (rec. 3445/2022), remitiéndose al criterio interpretativo fijado en las Sentencias de 6 de junio de 2022 (rec. 2608/2020) y 30 de enero de 2023 (rec. 4077/2021) reitera la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027), precisando, al mismo tiempo el alcance de la doctrina expuesta en la sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018) y declara que:

Síguenos en...

«En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicada al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación».

CUARTO. -A continuación, sostiene el demandante que la sociedad tenía medios materiales y humanos adecuados y que aportaba un valor añadido y, en consecuencia, las operaciones realizadas entre el socio y la sociedad fueron valoradas correctamente.

Pues bien, es preciso poner de manifiesto que la Sala ha podido constatar que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha resuelto sobre la misma operación vinculada, en relación con los ejercicios 2013 y 2014, en las siguientes sentencias, que son firmes:

- 1.- STSJM de 26 de octubre de 2022 (rec. 428/2020) que desestima el recurso interpuesto por la entidad SNOFOKK, S.L en relación con la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2013.
- 2.- STSJM de 3 de noviembre de 2022 (rec. 430/2020) que desestima el recurso interpuesto por la entidad SNOFOKK, S.L en relación con la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014.
- 3.- STSJM de 22 de noviembre de 2022 (rec.429/2020) que desestima el recurso interpuesto por D. Onesimo en relación con la liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013 y acuerdo de sanción derivado.

QUINTO. -La parte recurrente viene a plantear en este recurso sustancialmente las mismas cuestiones que fueron analizadas en esas sentencias previas, cuyo criterio compartimos, por lo que vamos a seguir los mismos argumentos en cuanto sean de aquí de aplicación.

En ellas, y en particular en la STSJ Madrid de 22 de noviembre de 2022 (rec. 429/2020), referida, como aquí, al Impuesto de la Renta de las Personas físicas de D. Onesimo, si bien respecto del ejercicio 2013, con remisión a la de 6 de octubre de 2022 (rec. 428/2020), sobre la regularización practicada a SNOFOKK S.L, respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2013, se razona lo siguiente (el nombre de la persona física aparece modificado en la base de datos del CENDOJ):

"no se discute en la demanda la vinculación de don Lázaro con la sociedad Snofokk S.L., de la que aquel era socio mayoritario (98,70% del capital social) y administrador solidario en el ejercicio objeto de comprobación.

Por ello, las operaciones realizadas entre dicha sociedad y su socio persona física deben valorarse por el valor normal de mercado, que es el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

En el ejercicio 2013, los ingresos percibidos por Snofokk S.L. con motivo de las actividades en las que intervino don Lázaro como elemento esencial de la prestación de los servicios, ascendieron a 230.344,00 euros.

La parte actora alega que una parte de los ingresos de la sociedad que se imputan al socio son abonados en el ejercicio siguiente al que son declarados por la sociedad. Pero este argumento no permite alterar el importe antes reseñado, que se corresponde con los ingresos obtenidos y declarados por la entidad recurrente en el ejercicio objeto de comprobación.

Y en ese mismo periodo, la sociedad retribuyó al Sr. Lázaro con 98.760,58 euros por la prestación de sus servicios profesionales, coincidentes con los que la sociedad prestaba a terceros independientes, que consisten en la intervención directa y personal de don Lázaro al realizar y participar en los vídeos que incorpora al canal de Youtube " DIRECCION000", siendo la retribución un importe por un número determinado de visitas, redireccionamientos a otras web al entrar en los vídeos de " Santo", promoción de determinados productos en los referidos vídeos, participación en eventos relativos a videojuegos, etc.

Las pruebas que figuran en el expediente administrativo acreditan que dicha sociedad carecía de medios personales y de estructura organizativa propia, al margen del socio Sr. Lázaro, para prestar los servicios antes reseñados, que era una actividad personalísima de aquel, de manera que su intervención directa y personal era indispensable para que la sociedad prestase los servicios que integraban su objeto social.

En efecto, en el ejercicio 2013 la sociedad recurrente no tenía trabajadores ni colaboradores y su inmovilizado estaba constituido por equipos informáticos, videocámara, auriculares, motocicleta y derechos de propiedad intelectual que consisten en un conjunto de vídeos de don Lázaro aportados por éste en la constitución de la sociedad.

Por tanto, los servicios prestados por el socio a la sociedad eran los mismos que la sociedad facturaba a sus clientes, de suerte que el socio persona física podía haber realizado su actividad profesional directamente, sin necesidad de actuar a través de la sociedad vinculada, que carecía de medios personales y contaba con unos medios materiales -antes reseñados- con los que no estaba en condiciones de prestar por sí sola los servicios a terceros, que eran de carácter personalísimo y se llevaban a cabo exclusivamente por el socio Sr. Lázaro en atención a sus cualidades profesionales (creación de contenidos gráficos, literarios y audiovisuales, así como la explotación de los mismos a través de diferentes medios y canales de Internet), sin que pudieran ser prestados por persona distinta.

Así pues, la sociedad actora no aportaba ningún valor añadido relevante para la obtención de los ingresos, tesis que no cabe alterar por el hecho -afirmado en la demanda- de que antes de la creación de dicha sociedad el Sr. Lázaro no obtuviese rendimientos de su actividad o fuesen muy inferiores a los del año 2013, toda vez que la contratación de servicios no requiere la intervención de una sociedad y el incremento de la prestación de servicios es consecuencia, en muchas ocasiones, de la propia evolución de la actividad que realiza la persona física.

Sostiene también la entidad actora que los otros dos socios de la sociedad (doña Lina y don Jenaro, con un 0,65% del capital social cada uno) prestaban servicios gestionando los contratos y contribuyeron al desarrollo de la actividad. Pero no ha aportado ninguna prueba concluyente que avale esa afirmación, a lo que debe añadirse que en el ejercicio 2013 la sociedad actora no pagó retribución alguna a dichos socios por la prestación de servicios.

Lo expuesto no supone negar que se puedan realizar actividades económicas a través de una sociedad, sino simplemente que ese derecho no permite utilizar una sociedad cuyo único medio para desarrollar las actividades es su socio, pues con ello se pretende evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF frente a los del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la Inspección ha analizado las circunstancias concurrentes para determinar las operaciones comparables y el método de valoración aplicable, en los términos que exige el art. 16.2 y 5 del Real Decreto 1777/2004, pues consta en el acuerdo de liquidación que tuvo en cuenta lo siguiente:

"- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Las operaciones que la sociedad realiza con sus clientes están condicionadas a que sea la persona física socio y administrador de la sociedad, D. Lázaro, la 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 servicio.

- 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 y los activos empleados son en esencia sus cualidades como profesional.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con D. Lázaro. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de las características personales de la persona que lo realiza. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- 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."

Ese análisis llevó a la conclusión, como antes se ha anticipado, de que los servicios prestados por el Sr. Lázaro a la sociedad vinculada eran los mismos que ésta prestaba a terceros a través de aquél, y por ello la Inspección consideró que disponía de un comparable interno que satisfacía todas las condiciones para hacer la comparación, siendo de aplicación el método del precio libre

comparable para determinar el valor de la operación vinculada, partiendo de los ingresos facturados por la sociedad Snofokk S.L. derivados de los servicios prestados por el socio don Lázaro.

Además, para valorar los servicios prestados, la Inspección descontó de los ingresos percibidos por la sociedad el importe de los gastos en que esta incurrió para su obtención.

Sentado lo anterior, no resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles de la sociedad y, al propio tiempo, negar que la sociedad añadiese valor a las prestaciones efectuadas por su socio, que aportaba el único activo a través de sus cualidades profesionales, pues es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, ya que de lo contrario se imputarían al socio persona física unos rendimientos superiores a los realmente obtenidos.

Por todo ello, el valor de mercado de la operación vinculada asciende a 196.871,78 euros, que es el resultado de deducir de los ingresos (230.344,00 euros) los pertinentes gastos (33.472,22 euros).

Así, la inclusión de esos rendimientos en la declaración de la sociedad y no en la del socio persona física -único que los generó-, determinó una tributación inferior a la que correspondía por aplicación del valor de mercado, toda vez que la persona física no tributó por esos ingresos en el IRPF, lo que no se compensa con la cuota que corresponde a la entidad vinculada por el Impuesto sobre Sociedades.

Hay que recordar que el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, conforme a lo establecido en el art. 16.1 de la LGT, y en este supuesto, como ya se ha señalado, los trabajos fueron llevados a cabo de manera exclusiva por el Sr. Lázaro, razones por las que los rendimientos obtenidos estaban sometidos al IRPF y no al Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, correspondían al Sr. Lázaro los ingresos percibidos por la sociedad vinculada en virtud de la actividad realizada por aquél, siendo indudable que lo que vale el servicio prestado por dicha persona física es el valor del servicio facturado por la entidad actora a terceros, si bien, como ya se ha dicho, del importe percibido por la sociedad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención, debiendo ser imputada la cantidad resultante al socio persona física para que tribute por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Asimismo, se rechaza la valoración alternativa propuesta por la parte recurrente en base a lo siguiente:

"Se alega que "el art. 16.6 del RD 1777/2004 establece que el valor convenido por las partes coincide con el valor de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada, cuando más del 75% de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales.

Sin embargo, la parte actora no tiene en cuenta que para aplicar esa norma no solo se requiere que más del 75% de los ingresos de la sociedad procedan del desarrollo de actividades profesionales, sino que también se exige que cuente con los medios materiales y humanos adecuados para la prestación de los servicios y, además, 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% del resultado del ejercicio previo.

Y ninguna de estas condiciones se cumple en este caso, ya que, como antes se ha dicho, la entidad actora carecía en el ejercicio 2013 de medios materiales y personales adecuados (al margen del socio Sr. Lázaro) para la prestación de los servicios a terceros y, por otro lado, la cuantía de las retribuciones satisfechas al indicado socio era notoriamente inferior al 85% de los ingresos obtenidos.

- Rechaza también la actora que los contratos suscritos por la sociedad con terceros contemplasen en todos los casos la necesaria intervención de don Lázaro, invocando en apoyo de su tesis un contrato suscrito con el Grupo Planeta.

Pues bien, en los contratos que figuran en las actuaciones consta de manera expresa que la contratación de la entidad DIRECCION000. se realiza para que don Lázaro participe de manera directa y personal en la grabación de productos audiovisuales, promoción de eventos, producción de vídeos, etc. Así figura en los contratos suscritos en el año 2013 con Koch Media S.L.U., Institución Ferial de Madrid, Gamepolis S.L. y Embajada de Noruega en España, entre otros.

Es evidente que en todos los contratos se exigía la intervención personal de don Lázaro, cuyas cualidades profesionales eran la causa de la contratación con la sociedad actora y, por ello, de la obtención de ingresos por ésta.

El contrato con el Grupo Planeta al que se alude en la demanda carece de la eficacia probatoria pretendida por ser posterior al ejercicio que nos ocupa (2013), al que se refiere la liquidación

recurrida, único acto administrativo enjuiciado y que, además, no prejuzga lo que pudiera ocurrir en ejercicios futuros, que son ajenos al presente procedimiento jurisdiccional.

- Por último, la parte actora aduce que para calcular la retribución que debía percibir don Lázaro de la sociedad Snofokk, S.L., se utilizaron los criterios del Título VI del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual "Obras cinematográficas y demás obras audiovisuales (arts. del 86 al 94 del Real Decreto Legislativo 1/1996, vigente en 2013), así como el Reglamento de la SGAE en lo referente a "Emisiones de obras audiovisuales por internet", habiéndose utilizado también, de manera supletoria, el sistema regulado en el art. 142 del Reglamento SGAE, que establece unas normas de reparto según la fecha de estreno de la obra y realiza un reparto de derechos entre la parte correspondiente a la Dirección (esto es, director-realizador), parte literaria, (guionista, argumentista, dialoguista, adaptador y traductor) y parte musical, según estos baremos: parte de dirección, 25%; parte literaria, 50% (correspondiendo el 25% al guion y el 25% para el argumento); parte musical, 25%. Además, destaca que la autoría de las composiciones musicales de todos los vídeos alojados en el canal corresponde a terceros y no genera ningún derecho de remuneración a favor de don Lázaro.

Pero este último argumento tampoco avala la valoración de la operación vinculada que defiende la parte actora. En efecto, para admitir el valor convenido por las partes vinculadas hay que cumplir todos los requisitos que exige el art. 16.6 del Real Decreto 1777/2004, los cuales, como antes se ha dicho, no se han cumplido en este caso. Además, como destaca la resolución del TEAR, siguiendo el esquema de reparto de la SGAE el socio profesional debería percibir el 75% de los ingresos netos de la sociedad por sus servicios de dirección y realización de la obra, más el guion, argumento y contenido, lo que supondría una retribución próxima a los 150.000,00 euros, que está muy alejada de la cantidad satisfecha al Sr. Lázaro en el ejercicio 2013 (98.760,58 euros).

Así, ante la valoración convenida por las partes vinculadas, que no se ajusta al valor de mercado, la Administración tributaria ha llevado a cabo la valoración utilizando el método del precio libre comparable, que la Sala considera conforme a Derecho.

Tratándose de la misma operación vinculada, hemos de aplicar aquí los mismos razonamientos en relación con la cuestión que plantea el recurrente, de modo que, como se concluye en las sentencias parcialmente transcritas y esta Sala ha considerado en supuestos semejantes, el método de valoración aplicado es válido y cumple las exigencias del juicio de comparabilidad al tener en cuenta las características del servicio prestado, que atiende las cualidades personales del socio y es la razón de que el servicio se contrate, la asunción por el socio del servicio y de los riesgos principales y las características del mercado, tomando como valor de mercado entre partes independientes y en libre competencia los importes obtenidos por la sociedad corregidos con la deducción de los gastos que eran necesarios para su obtención, debidamente acreditados, sin que en este caso pudiera aplicarse la presunción de haber sido valorada la operación a precio de mercado, pues la sociedad carecía de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios más allá del socio y no añadía valor alguno.

SEXO.- Por lo que se refiere al contrato con el Grupo Planeta, no analizado en las anteriores sentencias, se reitera en la demanda, como ya se hizo en vía administrativa, que lo que se vende es el personaje de Santo, no Onesimo, el personaje tiene una identidad propia separada de la persona, la sociedad se crea para explotar un personaje que trasciende de los videos de YouTube y que acaba protagonizando cómics y series de dibujos para televisión. En los comics publicados por el Grupo Planeta, lo que hace el cedente es crear un texto, que no una obra completa, puesto que este texto tiene otra redacción final y además el comic tiene otra ilustradora, independientes de la persona física Onesimo. Por tanto, ni D. Onesimo ni la sociedad SNOFOKK contratan los servicios de dibujantes, ilustradores ni del redactor final, del cómic. Los contrata directamente el Grupo Planeta. La sociedad cede los derechos de un personaje, no una persona. El personaje trasciende la persona y ese personaje ha sido registrado, patentado y explotado para una sociedad que es SNOFOKK y como otros personajes de comics o películas trasciende de su creador para llegar a las pantallas en forma de serie de dibujos animados o de personaje de comic, que será guionizado y dibujado por terceras personas absolutamente independientes a D. Onesimo y a la sociedad SNOFOKK.

Tales alegaciones no desvirtúan la valoración realizada por la Administración. Como se pone de manifiesto en el Acuerdo de liquidación, si se consulta la información pública obrante en internet (p.e ww.casadellibro.com) se constata que el autor de los comics (Virtual Hero y El libro de Troll) es D. Onesimo, Santo, y el personaje representa a la persona física, de modo que las

características personalísimas del recurrente son lo que determinan los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de autor.

Así, admitida la existencia de una operación vinculada, la cesión de los derechos de autor no ampara la valoración que pretende el demandante, teniendo en cuenta que los mismos obedecen a la condición personalísima del recurrente como autor de los comics e imagen del personaje que en ellos se representa, sin que la sociedad SNOFOKK realice actividad alguna que suponga un valor añadido relevante a la realizada por la persona física.

SÉPTIMO. -Las alegaciones subsiguientes se refieren ya al acuerdo sancionador, en relación con el cual se alega su improcedencia por no producirse la infracción tributaria tipificada por el artículo 18.13. 2º de la LIS.

Dispone este precepto:

"2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo 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:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º (...)"

En el acuerdo sancionador se considera que concurre el supuesto contemplado en el apartado (i) al haberse incumplido la obligación de aportar la documentación que identifique el método de valoración utilizado, prevista en el artículo 16.4 c) RIS.

Se pone de manifiesto que el valor de mercado resultante para D. Onesimo de la propuesta de regularización para el ejercicio 2015 y para 2016 es superior a 250.000,00 €:

- Valor de mercado 2015: 443.780,17.-€

- Valor de mercado 2016: 1.884.169,94 -€

Así, para estos ejercicios existe obligación de documentación ya que la contraprestación del conjunto de operaciones entre SNOFOKK, SL y su socio, D. Onesimo, superan el importe de 250.000 euros de valor de mercado fijado en el artículo 18.4.e del RIS.

Se indica que el obligado tributario aportó en sede electrónica, el 26/09/2018, la documentación que le fue solicitada en diligencia de fecha 03/07/2018, en la que se identifican dos métodos de valoración:

1. Producción audiovisual para el canal de Youtube:

Señala como método de valoración: Margen Neto del Conjunto de Operaciones.

Comparables: 60% del beneficio generado a través del canal de Youtube y otros ingresos accesorios o derivados de éste con origen en el ejercicio 2015 o 2016 y pendientes del ejercicio anterior.

Acompaña a esta documentación un anexo en el que se identifica las facturas relacionadas con esos ingresos del canal Youtube y explicación de los comparables utilizados, en este caso los art. del reglamento de la SGAE.

2. Derechos de autor libro Troll y Comic Virtual Hero Editorial Planeta.

Identifica como método de valoración: Margen Neto del Conjunto de Operaciones.

Comprables: 85% del beneficio generado por derechos de autor sobre el libro Troll, art. 16.6 RIS RD 1777/2004.

Acompaña a esta documentación un anexo en el que se identifica las facturas relacionadas con esos ingresos de derechos de autor y explicación de los comparables utilizados, en este caso art. 16.6 RIS.

En anexo "Desarrollo del valor o intervalo de valores aplicados"

Se detalla, también el cálculo de una retribución adicional que afectaría a los ingresos que no están incluidos en ninguna de las opciones anteriores y que también son objeto de valoración.

Síguenos en...

El obligado tributario aplica para los ingresos procedentes de la producción audiovisual para el canal de Youtube y para derechos de autor por el libro Troll y para el comic Virtual Hero, el método del margen neto del conjunto de operaciones, previsto en la letra b) del artículo 16.4.2º. del TRLIS.

A juicio de la inspección, la documentación aportada es INCOMPLETA por los siguientes motivos:

1. Respecto al porcentaje del 60% aplicado a los ingresos de canal Youtube y otros ingresos accesorios o derivados.

El método de valoración que identifican No es el que aplican. Lo que el contribuyente hace es aplicar un 60% a los ingresos que figuran en las facturas relacionadas en el documento adjunto y que se relaciona con el canal de Youtube. Este porcentaje, a su vez, procede de:

? 25% de los derechos de reproducción (artículo 218 quarter, capítulo XI ter del Reglamento de la SGAE). Pues determinan que dentro de los derechos de explotación de la actividad en Youtube y sus derivados, los derechos de reproducción, tomando el Reglamento de la SGAE y dado que estos derechos son negociados por la sociedad para poner a disposición pública la obra del profesional, la retribución por este concepto quedaba adscrita en exclusiva a la sociedad.

? 15%, como retribución complementaria a favor de la sociedad por los servicios de administración, gestión y representación. Porcentaje fijado según los usos y costumbres de la industria audiovisual.

El obligado tributario se basa en el artículo 218 quarter, capítulo XI ter, del Reglamento de la SGAE, letra D, en el que establecen que "para la distribución de los derechos se asignará un 75% del total recaudado a derechos de comunicación pública y un 25% a derechos de reproducción".

En primer lugar, hay que señalar que el Método del Margen neto del conjunto de operaciones permite que las operaciones objeto de valoración sitúen a la empresa vinculada en un ratio/porcentaje similar al de empresas comparables.

Este ratio/porcentaje viene determinado por la relación entre el Beneficio neto normalmente antes de impuesto e intereses (EBIT) y la magnitud que en cada caso se considere más adecuada como costes, ingresos.... Es decir, en el numerador de esta relación tiene que reflejarse el Beneficio Neto y en el denominador costes o ingresos. Sin embargo, el obligado tributario aplica un porcentaje sobre ingresos, magnitud que no tiene nada que ver con el concepto de beneficios Netos.

Por lo tanto, el obligado tributario señala en su documentación que aplica un método (el del margen neto del conjunto de operaciones) que en realidad NO está aplicando.

Por otra parte, el porcentaje que fija del 60% no cumple los requisitos de comparabilidad que establecen las directrices de la OCDE, así:

- las características específicas de la prestación del servicio que Onesimo presta a la sociedad SNOFOKK SL, nada tiene que ver con el reparto de los derechos de autor que se establece en el Reglamento de la SGAE.

- las funciones asumidas por las partes: En este caso, las funciones asumidas por la sociedad por la prestación del servicio recaen sobre la persona física y tampoco nada tiene que ver con las funciones que pueda establecer el Reglamento de la SGAE.

- los términos contractuales en los que los terceros contratan con SNOFOKK SL un servicio determinado siempre y cuando se realice con D. Onesimo, fijando unas condiciones de contratación y, una contraprestación económica determinada, nada tienen que ver con los términos de los contratos firmados por la SGAE.

2.- En relación con el segundo punto, el obligado tributario dice que para la valoración de los derechos de autor aplica el método del margen neto de conjunto de operaciones, cuando lo que está haciendo es aplicar el porcentaje del 85 % que establece el art. 18.6 como presunción de que el valor convenido coincide con el de mercado siempre que se cumplan los requisitos que se señalan en ese artículo.

Además, el artículo establece que ese porcentaje del 75% se aplica sobre los beneficios netos antes de impuestos, después de adicionar las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

De nuevo, el obligado tributario señala en su documentación un método de valoración que en realidad no utiliza ya que este cálculo no responde al método del margen neto del conjunto de operaciones, se trata de admitir como valor de mercado ese valor convenido que señala el mencionado artículo si se cumplen los requisitos (cosa que tampoco ocurre en este caso).

En consecuencia, la documentación aportada por el obligado tributario es INCOMPLETA

Respecto a la retribución que añaden, consistente en imputar a cada ejercicio unas cantidades que resultan de añadir al beneficio antes de impuestos del ejercicio anterior, las retribuciones percibidas por el socio a modo de adelanto, y establecen una base de reparto que distribuyen en función del porcentaje de derechos de autor y porcentaje de resto de ingresos del año anterior y a los que aplican los porcentajes del canal Youtube (60%) o de los libros (85%), minorado en la retribución del ejercicio anterior. Este documento es una explicación de una metodología de cálculo y NO UN METODO DE VALORACIÓN, de los previsto en el art. 16 LIS.

Por tanto, la documentación aportada por el obligado tributario es igualmente INCOMPLETA. El único comparable independiente al que aluden en la documentación presentada, es los porcentajes establecidos de mutuo acuerdo entre SNOFOKK SL y BASE 79, LTD. y entre SNOFOKK SL y DIVIMOVE GMBH, y SNOFOKK SL y TALENT WEB SA, sin embargo, no se trata de operaciones idénticas o similares, pues estas empresas realizan otra actividad, muy distinta, a los servicios que presta D. Onesimo a SNOFOKK SL y, por tanto, tampoco nos sirve como comparable independiente idéntico o similar.

En base a lo expuesto, se considera en el acuerdo sancionador que concurrió en el interesado el elemento objetivo de la infracción tributaria descrita en el artículo 18.13.2º LIS: ha declarado un importe inferior de rendimientos de actividades económicas de los que derivarían de la correcta valoración de mercado de los servicios que presta para la sociedad vinculada SNOFOKK SL en los ejercicios 2015/16, aportando para justificar el valor declarado una documentación incompleta de acuerdo con lo exigido por la LIS y el RIS, concretamente en el artículo 16.4 c) de este último al tratarse de operaciones entre una empresa y una persona de reducida dimensión, siendo el valor de mercado resultante de la regularización de las operaciones vinculadas para los ejercicios comprobados superior a la cantidad de 250.000,00 euros (...)

Asimismo, entiende que concurre el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia en su conducta) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria ya que incumplió la normativa reguladora del IRPF en los periodos comprobados, por cuanto declaró por un valor muy inferior al de mercado los servicios artísticos y publicitarios prestados a su entidad vinculada SNOFOKK, S.L aportando una documentación incompleta para justificar el valor declarado, incumplimiento la normativa para las operaciones vinculadas exigida por el artículo 18 de la LIS y, más concretamente, lo dispuesto en el artículo 16.4 c) del RIS.

Afirma que no puede alegarse ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el apartado 2 d. del artículo 179, y más específicamente que su actuación esté amparada en una interpretación razonable de la norma, por cuanto la sanción que nos ocupa: (i) No se ha basado en la realización de consideraciones genéricas sin aportar las pautas de individualización al caso concreto, sino que se expresan debidamente individualizados los motivos por los que se considera constitutiva de infracción tributaria la conducta del obligado tributario (...); (ii) No se refieren a cuestiones "peculiares" o "poco frecuentes", sino a cuestiones respecto a las que la norma fiscal es clara y precisa (...); (iii) No se refiere a ninguna interpretación discrepante razonable y razonada (...), dada la claridad de normativa reguladora, no existiendo ninguna imprecisión en las normas tributarias generales ni en las específicas del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.

Y añade, entre otras consideraciones, que el obligado tributario señala en su documentación justificativa que ha aplicado un método de valoración para las operaciones vinculadas que luego no se corresponde con los requisitos legales exigidos. Aunque explícita cual es el método de valoración elegido, en realidad no lo aplica de acuerdo con la normativa, lo que conlleva una incorrecta valoración de la operación vinculada, lo que ha supuesto la aplicación de un valor distinto al de mercado, precisando un ajuste valorativo por parte de la Inspección. El método del margen neto operacional aplicado por el obligado tributario sería el apropiado cuando las operaciones facturadas por SNOFOKK SL fueran llevadas a cabo con clientes vinculados a la entidad (no independientes), de manera que, aplicando una ratio financiera (generalmente el EBIT obtenida de una muestra de operaciones similares realizadas entre partes independientes (fundamento del método del margen neto) se llegase a un valor de mercado suficientemente representativo.

En el caso que nos ocupa, los clientes de SNOFOKK SL no tienen ninguna vinculación con ella, siendo completamente independientes, por lo que no tiene sentido acudir a un método que usa ratios estadísticas para obtener un valor para unas operaciones que ya están regidas por el valor de mercado al tener lugar entre partes independientes (SNOFOKK SL y sus clientes), por lo que resulta más apropiado, a juicio de este Órgano, el método del precio libre comparable usado por la Inspección en el que las operaciones se desarrollan entre entidades independientes en circunstancias equiparables, como es el caso (los servicios artísticos y publicitarios que presta

Síguenos en...

SNOFOKK SL a sus clientes son los mismos que presta Onesimo a SNOFOKK SL, pues tienen carácter personalísimo).

Así las cosas, la falta de la documentación específica prevista en el artículo 16.4 c) del RIS, resultando incongruente el método del margen neto del conjunto de operaciones elegido por el contribuyente en relación con los cálculos utilizados para la determinación del valor de mercado, supone que la documentación aportada resulte incompleta, circunstancia constitutiva de la infracción tributaria recogida expresamente en el artículo 18.13 de la LIS.

En consecuencia, a la vista de los hechos expuestos, concluye que concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneración de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos y la consiguiente obligación de llevanza de la documentación exigida por la Ley del impuesto y su reglamento, han incumplido la normativa tributaria y han permitido a la persona física la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física, D. Onesimo, e indicios de una colaboración activa de la sociedad vinculada en la actuación de aquél.

OCTAVO. -Aduce el recurrente, frente a lo apreciado en el acuerdo de imposición de sanción, que puede que se haya dado un nombre incorrecto al método, pero en la documentación aportada se explica claramente y al detalle qué porcentaje se aplica sobre qué ingresos, incluso desglosando, factura a factura en qué grupo estaban incluidas a efectos del cálculo del porcentaje que correspondía.

Se explica hasta el último detalle de la valoración que se ha efectuado, que puede que la Inspección no lo considere valor de mercado, pero que cumple con todos los requisitos que legalmente se puede exigir a las obligaciones formales de documentación de operaciones vinculadas, y que no justifica la imposición de una sanción cuando, como exige la normativa sancionadora que pretende aplicarse, hay corrección valorativa y se cumplen las obligaciones de documentación.

NOVENO. -Pues bien, asiste la razón al recurrente cuando afirma que no concurre el elemento objetivo del tipo.

La Administración ha sancionado al recurrente por haber incumplido su obligación de documentación de las operaciones vinculadas, y en concreto la prevista en el artículo el artículo 16.4 c) RIS: c) Identificación del método de valoración utilizado.

Ahora bien, en el propio acuerdo sancionador se recoge que en la documentación aportada por el obligado tributario se identifican dos métodos de valoración: uno para la producción audiovisual de Youtube y otro para los derechos de autor del libro Troll y Comic Virtual Hero Editorial Planeta y se acompaña a esa documentación un anexo en el que se identifican las facturas relacionadas con los ingresos y la explicación de los comparables utilizados. Asimismo, se reconoce expresamente que se explicita cual es el método de valoración elegido, pero se afirma que se aplica mal ese método de acuerdo con la normativa, lo que ha conllevado una incorrecta valoración de la operación vinculada, precisando un ajuste valorativo por parte de la Inspección. Lo que se desprende, pues, de la argumentación del acuerdo sancionador es una discrepancia de la Inspección con el método de valoración aplicado por el obligado tributario, el cual considera erróneo y ha motivado la regularización efectuada, que la Sala ha considerado correcta al analizar el acuerdo de liquidación.

Pero una cosa es que en la documentación se aplique mal el método que se utiliza, en este caso el método del margen neto del conjunto de operaciones elegido por el obligado tributario, porque resulte incongruente en relación con los cálculos utilizados para la determinación del valor de mercado, y se realicen las correspondientes correcciones valorativas, y otra cosa distinta es que ello suponga que la documentación aportada sea incompleta por no haber identificado el método, como se considera en el acuerdo sancionador.

Se observa así, de la propia fundamentación del acuerdo, que el recurrente aportó la documentación de las operaciones vinculadas a que venía obligado, identificando el método de valoración utilizado y explicando los comparables utilizados, y declaró el valor que resultaba de esa documentación, lo que ocurre es que no aplicó ese método de manera adecuada y ello dio lugar a que la operación vinculada se valorara de manera incorrecta, determinando un valor distinto al de mercado.

Ello ha sido objeto de regularización en el acuerdo de liquidación en el que se ha determinado el valor de mercado de la operación vinculada, pero la Sala entiende que no concurre la infracción del artículo 18.13. 2º de la LIS, en los términos razonados por la Inspección.

En virtud de lo expuesto, procede anular el acuerdo sancionador estimando el recurso en relación con el mismo.

DÉCIMO. -De conformidad con lo establecido en el art. 139 LJCA, no procede hacer expresa imposición de costas, dada la estimación parcial del recurso.

FALLAMOS

1º) ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo nº 2118/2021 interpuesto por la representación procesal de **D. Onesimo** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de septiembre de 2021.

2º) ANULAR dicha resolución en cuanto confirma el acuerdo sancionador, que también se anula.

3º) CONFIRMAR la resolución en lo relativo al Acuerdo de liquidación.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

