

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .-

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 7 de julio de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por LA REHOS, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Don Rodrigo Pascual Peña,, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de noviembre de 2017, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, y con ella las liquidaciones de las que trae causa, con imposición de costas a la demandada [...]"

SEGUNDO .-

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta, presentó escrito de 6 de octubre de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas los artículos:

1) El artículo 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (EDL 2004/3112) (TRLIRPF), que se corresponde con el actual artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (EDL 2006/298871) (LIRPF).

2) El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (EDL 2004/3271) (TRLIS), reproducido en el actual artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (EDL 2014/199485) (LIS).

3) El artículo 16.1, 2 y 4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS2004), actualmente artículo 17.1, 2 y 4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 11 de octubre de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado ha comparecido como recurrente el 29 de noviembre de 2021; y el procurador Sr. Pascual Peña, en la citada representación de la recurrida, lo ha hecho el 26 de noviembre de 2021, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA (EDL 1998/44323).

TERCERO .-

Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de julio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si el apartado 2 del artículo 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba

el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (EDL 2004/3112), establece una presunción iuris tantum o iuris et de iure , al disponer que se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

Precisar, en los casos en que el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo, tratándose de la prestación de un servicio intuitu personae , y careciendo la sociedad de medios para realizar la operación si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-, si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, precisar si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, 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 [...]"

2. El Abogado del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de septiembre de 2022, en el que se indica lo siguiente :

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se fije la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos invocados del TRLIS, actual LIS, LIRPF, RIS y concordantes, correctamente interpretados de acuerdo con la misma. Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho, la RTEARC impugnada [...]"

CUARTO .-

Oposición al recurso de casación.

El procurador Sr. Pascual Peña, en nombre de LA REHOS, presentó escrito de oposición el 26 de octubre de 2022, en que pretende:

"[...] dicte en su día sentencia desestimando el recurso de casación y subsidiariamente, para el caso de que se estimase el recurso de casación y según las cuestiones casacionales que se entren a resolver, considere:

1º. En cuanto a la primera cuestión casacional, que la sociedad contaba con medios para que se aplicase la presunción del artículo 45.2 del TRLIRPF (EDL 2006/298871) respecto al ejercicio 2006.

2º. En cuanto a la segunda y la tercera cuestiones casacionales, que el servicio prestado por el socio no es sustancialmente el mismo al prestado por la sociedad y que ésta contaba con medios para prestar sus servicios, siendo por ello inválido el método de valoración aplicado por la Inspección, por lo que el recurso contencioso-administrativo debe estimarse.

3º Y en su caso con devolución de los autos a la Audiencia Nacional para que resuelva sobre las cuestiones que quedaron imprejuzgadas [...]"

QUINTO .-

Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA (EDL 1998/44323)-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 13 de junio de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

PRIMERO .-

Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar, dando respuesta a las cuestiones enunciadas en el auto de admisión: a) si el [apartado 2 del artículo 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas \(EDL 2004/3112\)](#), establece una presunción iuris tantum o iuris et de iure, al disponer que se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades;

b) Además, debemos precisar si en los casos en que el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo, tratándose de la prestación de un servicio intuitu personae, y careciendo la sociedad de medios para realizar la operación si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate; c) por último, la tercera de las cuestiones alberga la interrogante sobre si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, 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.

SEGUNDO .-

Los hechos sobre los que debemos pronunciarnos -y que han sido objeto de polémica en el proceso-, los recoge el auto de admisión, en los siguientes términos: (los resaltes tipográficos son de esta sentencia).

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. Inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

Por la Inspección de los Tributos del Estado se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación el 15 de septiembre de 2010, teniendo por objeto el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido y periodos 2006/2007, con alcance general.

La inspección actuante también realizó simultáneamente actuaciones de comprobación e investigación sobre don Primitivo, socio del obligado tributario, y un grupo de empresas vinculadas con los anteriores: PRODUCCIONES CARMARO, S.L., RECREATIVAS y PRODUCCIONES MARJAL, S.L. y H. C. MIL, S.L.

2º. Incoación acta de disconformidad.

El 13 de junio de 2011, la Inspección de los Tributos incoó el acta A02/ NUM002, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2006.

El mismo 13 de junio de 2011, la Inspección de los Tributos incoó el acta A02/ NUM003, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2007.

En el curso de las actuaciones inspectoras se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

- LA REHOS SL declara como actividad principal, clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 9.641, la de servicios de radiodifusión .

- A lo largo de las actuaciones inspectoras se ha puesto de manifiesto que la actividad profesional de don Primitivo, como periodista de reconocido prestigio, se ha realizado o canalizado a través del anterior grupo de entidades, que se encuentra bajo su control.

Las valoraciones convenidas, en las distintas operaciones internas llevadas a cabo entre las anteriores partes vinculadas, ha determinado que la mayor parte de los beneficios obtenidos por los servicios prestados con la intervención personal de don Primitivo tributen en el seno de las sociedades a un tipo impositivo inferior (el correspondiente al Impuesto sobre Sociedades: 30% o 35%) al que hubiesen tributado de haberse valorado las mismas por su valor normal de mercado en condiciones de libre concurrencia (tipo marginal máximo del 45% de la tarifa del IRPF).

- Don Primitivo había presentado sus autoliquidaciones por IRPF de los ejercicios 2006 y 2007 determinando una cuota líquida de 162.530,98 euros y 163.537,12 euros, respectivamente.

- Don Primitivo es titular del capital social de la entidad LA REHOS, S.L. , -en un 94 por 100- que a su vez es titular del 100% de las acciones de PRODUCCIONES CARMARO, S.L. Esta última entidad, a su vez, es titular del 50% del capital social de la entidad HC MIL, S.L., ostentando don Primitivo la titularidad directa del otro 50% de HC MIL, S.L. Asimismo, don Primitivo figura como administrador de estas tres últimas entidades.

- Finalmente, don Primitivo también ostenta la titularidad del 70% del capital social de la entidad RECREATIVAS y PRODUCCIONES MAROAL, S.L.

-LA REHOS, S.L. forma parte de un entramado empresarial presidido y controlado por don Primitivo e integrado, junto a la anterior, por las entidades PRODUCCIONES CARMARO SL, H.C.MIL y RECREATIVAS y PRODUCCIONES MAROAL, S.L.

Las actividades principales realizadas por este entramado empresarial, únicas generadoras de ingresos frente a terceros son, de una parte, la derivada del contrato de prestación de servicios de fecha 9 de marzo de 2005 (y su adenda de fecha 19 de junio de 2006), concertado entre las entidades LA REHOS, S.L. y UNIPREX SAU por el que esta última contrata en exclusiva los servicios profesionales de D. Primitivo para la realización de un programa radiofónico, y, de otra, la de las colaboraciones periodísticas realizadas por don Primitivo a distintos medios escritos de comunicación.

-En el contrato de prestación de servicios de 9 de marzo de 2005 (y su adenda de fecha 19 de junio de 2006), concertado entre las entidades LA REHOS, S.L. y UNIPREX SAU por el que esta última contrata en exclusiva los servicios profesionales de don Primitivo, figuran las siguientes cláusulas:

Estipulación primera:

"UNIPREX contrata con LA REHOS, en exclusiva, los servicios profesionales de D. Primitivo para la realización de un programa radiofónico de cobertura nacional denominado "HERRERA EN LA ONDA" o cualquier otro nombre que le sustituya a decisión de UNIPREX"

Estipulación segunda:

"LA REHOS SL, a través de su representado D. Primitivo, se obliga a dirigir, conducir, realizar y presentar en directo un programa de radio de contenido magazín [...] los servicios contratados se prestarán mediante la participación personal en las tareas correspondientes de D. Primitivo" [...].

"Constituye obligación esencial de LA REHOS SL que D. Primitivo preste sus servicios como presentador-director del programa personal e íntegramente, así como en directo".

Estipulación Tercera:

"UNIPREX asumirá la contratación del equipo de redacción y técnico del programa , así como de los colaboradores que intervengan en el mismo".

Estipulación Cuarta 3:

"[...] se configura con carácter de exclusiva en radiodifusión y televisión de modo que LA REHOS garantiza que su representado D. Primitivo no podrá realizar otros programas de radio y/o televisión sin el permiso expreso de UNIPREX".

Estipulación Octava 1:

"UNIPREX SA se obliga a poner a disposición de D. Primitivo los medios técnicos necesarios para la realización del programa".

Estipulación Novena:

"La REHOS no podrá ceder los derechos adquiridos en virtud del presente contrato a tercero alguno ni sustituir al presentador director por otra persona, sin el consentimiento previo y por escrito de UNIPREX".

En la estipulación décima para los supuestos de enfermedad o incapacidad de don Primitivo, UNIPREX SAU se reserva la facultad de nombrar a un sustituto o, transcurrido cierto periodo de tiempo, la suspensión del contrato hasta la total recuperación del Sr. Primitivo. También en la estipulación Décima es UNIPREX SAU quien se reserva la facultad de nombrar al sustituto de D. Primitivo durante el periodo de vacaciones.

(i) Durante el ejercicio 2006, los ingresos originados en las anteriores actividades aparecen reflejados en la contabilidad de la entidad LA REHOS, S.L. ascendiendo a un total de 3.291.833,52 euros (que cabe imputar íntegramente a la prestación de servicios radiofónicos).

LA REHOS, S.L., durante el ejercicio 2006, abonó a don Primitivo, en concepto de rendimientos del trabajo, la cantidad de 394.647 euros (ese porcentaje es del 11,99%). Es extraño considerar que ese mínimo porcentaje es un sueldo que el Sr. Primitivo se da a sí mismo -es dueño de LA REHOS-

El resto de las entidades del entramado empresarial descrito se limita a la prestación de servicios internos a la entidad LA REHOS, S.L. En particular, la entidad PRODUCCIONES CARMARO SL factura a LA REHOS, S.L. durante 2006 la cantidad de 685.000,00 euros, por servicios de "Secretariado, Administración, Técnicos de sonido, documentación, asesoramiento y limpieza".

La entidad RECREATIVAS Y PRODUCCIONES MAROAL, S.L. factura a LA REHOS, S.L. la cantidad de 340.000,00 euros, por servicios de "Trabajos de producción, control de colaboradores, guiones y documentación".

Finalmente, la entidad HC MIL, S.L. factura a LA REHOS, S.L. durante 2006 la cantidad de 120.000,00 euros, por servicios de "Edición y copia de archivos audiovisuales y cinematográficos".

La inspección consideró que, en atención a las condiciones contractuales del contrato firmado con UNIPREX SAU durante el ejercicio 2006, la entidad LA REHOS, S.L. (y por derivación el resto de entidades vinculadas), con independencia de la persona física vinculada, carece de los medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades (servicios de radiodifusión), dado el carácter personal de los servicios prestados, pues no podrían ser prestados sin la participación directa y personalísima de don Primitivo. En ausencia de este último, LA REHOS SL estaría imposibilitada para la prestación de los servicios contratados.

Consideró que en las sociedades vinculadas se residen los gastos incurridos relacionados con los servicios prestados por don Primitivo, que por sí solas carecen de los medios personales y materiales para la prestación de los servicios contratados con los distintos medios de comunicación.

(ii) Durante el ejercicio 2007, los ingresos originados en las actividades realizadas por el entramado empresarial aparecen reflejados en la contabilidad de la entidad LA REHOS, S.L., que es la única que contrata con terceras personas independientes, y ascienden a un total de 3.279.330,05 euros.

LA REHOS SL abonó a don Primitivo en 2007, en concepto de rendimientos del trabajo, la cantidad de 402.540,60 euros (un 12,27%).

El resto de las entidades del entramado empresarial se limitan a la prestación de servicios internos a la entidad LA REHOS, S.L. En particular la entidad PRODUCCIONES CARMARO SL factura a LA REHOS, S.L. durante 2007, la cantidad de

590.000,00 euros por servicios de "Secretariado, Administración, Técnicos de sonido, documentación, asesoramiento y limpieza".

La entidad RECREATIVAS Y PRODUCCIONES MAROAL SL factura a LA REHOS, S.L. durante el ejercicio 2007, la cantidad de 370.000,00 euros por servicios de "Trabajos de producción, control de colaboradores, guiones y documentación".

Finalmente, la entidad HC MIL, S.L. factura a LA REHOS, S.L. la cantidad de 150.000,00 euros, por servicios de "Edición y copia de archivos audiovisuales y cinematográficos".

En las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio, la inspección ha llevado a cabo un procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de operaciones vinculadas, al entender que concurren los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación.

Para la determinación del valor de mercado, de los servicios prestados por don Primitivo a la entidad LA REHOS, S.L., se efectúa sobre el valor de la relación entre LA REHOS, S.L. y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por don Primitivo con las correcciones necesarias para obtener la equivalencia: las derivadas de los gastos y costes relacionados con la actividad de don Primitivo en que haya incurrido o se hayan residenciado en la entidad LA REHOS, S.L. y las que tuvieron origen en los gastos o costes relacionados con los servicios prestados por don Primitivo a UNIPREX SAU y a los distintos medios escritos contabilizados inicialmente en el resto de las entidades vinculadas y trasladados posteriormente a LA REHOS, S.L., mediante facturación interna.

Finalmente, para obtener la equivalencia, también se ha practicado sobre el comparable externo elegido, una corrección (disminución) derivada del resultado de aplicar sobre los anteriores costes o gastos un porcentaje o margen bruto sobre costes, por considerar que los servicios prestados por LA REHOS, S.L., en el seno del entramado empresarial, son simplemente de apoyo administrativo y que en realidad se encuadran dentro de ese mismo sector de actividad.

3º. Acuerdo de liquidación.

(i) El 28 de septiembre de 2011, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo en virtud del cual se confirmaba la propuesta de liquidación en concepto del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2006, contenida en el acta firmada en disconformidad referida anteriormente, del que se derivaba una deuda tributaria por importe de 490.544,13 euros.

Respecto al ejercicio 2006, la administración procedió a disminuir la base imponible declarada por LA REHOS, S.L. en la cantidad de 2.061.257,26 euros, en concepto de mayor valor de las remuneraciones del trabajo satisfechas a su socio, don Primitivo, en aplicación de lo dispuesto en los [artículos 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas \(EDL 2004/3112\)](#) y [16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(EDL 2004/3271\)](#), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción vigente en el ejercicio a que se refiere la comprobación. A su vez, se practicó liquidación en la que se aplica la misma valoración en sede de la persona física.

El acuerdo de liquidación entendió que sería de aplicación la presunción de que la contraprestación efectivamente satisfecha por trabajo personal al Sr. Primitivo coincide con el valor de mercado, por concurrir en la entidad LA REHOS SL, los requisitos o los condicionantes previstos en artículo 45.2 "in fine" del [Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo \(EDL 2004/3112\)](#), el [artículo 16.7 del Real Decreto Legislativo 4/2004, 5 de marzo \(EDL 2004/3271\)](#); es decir, que más del 50% de los ingresos de LA REHOS SL procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

(i) El mismo 28 de septiembre de 2011, la Dependencia Reg. de Inspección de la Delegación en Andalucía de la AEAT dictó acuerdo que confirmaba la propuesta de liquidación por Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2007, contenida en el acta firmada en disconformidad, del que se derivaba una deuda tributaria por importe de 316.798,51 euros.

La base liquidable se disminuye en 1.844.518,86 euros por la diferencia entre el valor normal de mercado de los servicios prestados por don Primitivo a la entidad vinculada LA REHOS, S.L. y el valor convenido entre las partes. También se practicó liquidación con la misma valoración en sede de la persona física.

4º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, LA REHOS, S.L. interpuso las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM009 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

El 27 de noviembre de 2014, el Tribunal Regional de Andalucía dictó resolución, en primera instancia, desestimando las reclamaciones acumuladas.

5º. Interposición de recurso de alzada.

Don Primitivo interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, registrado con el nº 3310/2015, manifestando su disconformidad con aquella resolución y formulando, en síntesis, las alegaciones siguientes:

(i) Improcedencia de la regularización practicada respecto del ejercicio 2006, por ser contrario al [artículo 45.2 del TRLIRPF \(EDL 2006/298871\)](#) y [artículo 16.7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades \(EDL 2014/199485\)](#). La Administración no realiza una valoración a mercado, realiza una serie de cálculos que le llevan a concluir que todos los ingresos y gastos de LA REHOS, S.L., relacionados con la actividad, deben imputarse a don Primitivo. Lo único que se ha hecho por la AEAT es residenciar en sede de don Primitivo los ingresos y gastos que la Administración considera que están relacionados con la actividad.

(ii) Improcedencia de la regularización practicada respecto del ejercicio 2007. No procede regularizar los servicios prestados por don Primitivo a LA REHOS, S.L, conforme al [art. 41 de la ley 35/2006 de IRPF, en vigor \(EDL 2006/298871\)](#) el 1 de enero de 2007, y la nueva redacción del [art. 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades \(EDL 2015/117278\)](#). El valor de mercado determinado por la Inspección para las operaciones según se nombra de "carácter personalísimo" por parte de don Primitivo a LA REHOS, S.L., no refleja su verdadero valor de mercado por los mismos motivos expuestos para la regularización del ejercicio 2006.

6º. Resolución del recurso de alzada.

Por resolución de 2 de noviembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central se desestimó el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 27 de noviembre de 2014, por la que, a su vez, se desestimaron las reclamaciones económico administrativas acumuladas NUM000 y NUM009.

7º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

LA REHOS, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó como procedimiento ordinario núm. 112/2018 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La ratio decidendi de la sentencia de 7 de julio de 2021 sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho tercero, del siguiente tenor literal (se añade algún pasaje más de la sentencia a los transcritos en el auto de admisión) :

"[...] Una primera conclusión que debemos extraer de los preceptos indicados, es que no es posible operar, como lo hace la Administración, esto es, separando, por una parte, la actividad de la sociedad, y por otra, la actividad que en favor de la sociedad realiza el socio que en este caso es también administrador único. Por lo tanto, no es posible valorar separadamente la actividad que realiza la sociedad y la actividad que realiza el socio en favor de dicha sociedad, pues la valoración de esta última actividad, debe realizarse conforme a las reglas de las operaciones vinculadas.

Establecido lo anterior, debemos entrar a analizar la valoración de la actividad que el socio administrador único realizaba en favor de la sociedad.

TERCERO : En cuanto al ejercicio 2006, vulneración de la de los [artículos 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 \(TRLIRPF \(EDL 2004/3112\)\)](#) y [16.7 del Real Decreto Legislativo 3/2004 \(TRLIS\) \(EDL 2004/3271\)](#).

El argumento nuclear de la recurrente respecto al ejercicio 2006, se apoya en la presunción contenida en los preceptos indicados.

Lo primero que debemos discernir es si nos encontramos ante una presunción iuris et de iure.

Los preceptos comienzan con la expresión "en todo caso" y no hacen referencia a prueba en contrario. Pero esa dicción no es, por sí misma, suficiente para que entendamos que nos encontramos ante una presunción que no admite prueba en contrario. Y ello, por dos razones, la primera, porque además del criterio gramatical debemos acudir a los restantes criterios interpretativos (sistemático, teleológico...), la segunda, porque no puede admitirse una interpretación que contravenga los principios de efectiva tributación conforme a la capacidad económica y prohibición de la elusión fiscal .

En relación a la interpretación de los preceptos, no debemos olvidar que ambos remiten a la regulación para la valoración de operaciones vinculadas , respecto de la actividad económica o trabajo personal que el socio preste la sociedad. Y no existe ninguna razón jurídica para entender que, en el caso de sociedades profesionales, cuando existen operaciones vinculadas, tales operaciones quedan excluidas de la normal valoración prevista para las sociedades .

En segundo lugar, porque si admitimos que ésta es una presunción que no admite prueba en contrario, estaríamos consagrando un instrumento de elusión impositiva, en la medida en que no podría comprobarse sí, efectivamente, se fija el valor real del trabajo personal realizado por el socio, o por el contrario este valor resulta disminuido, con efectos tributarios y a fin de eludir el IRPF, más gravoso, en favor del IS.

En tal sentido, debemos recordar las reflexiones del TJUE en la [sentencia de 22 de diciembre de 2010, C-103/09 \(EDJ 2010/264841\)](#), Weald Leasing Ltd: [...]

[...] No podemos aceptar, como ya decíamos anteriormente, la dicotomía que se realiza en relación a la actividad de la sociedad y a los servicios que el socio administrador único presta la sociedad.

En primer lugar, sí, como admite la Administración y ha quedado acreditado en autos, la sociedad cuenta con medios materiales y personales para realizar una actividad económica, cuenta con ellos a todos los efectos, incluso en actividades realizadas con la intervención del Sr. Primitivo , pues el personal contratado en las sociedades del grupo, colabora en la realización y contenido del programa dirigido y presentado por el Sr. Primitivo. Una cuestión es que la presencia en el programa del sr. Primitivo sea imprescindible para su realización y difusión, y otra, que el sr. Primitivo desarrolle todas y cada una de las actividades necesarias (sonido, documentación...), para la emisión del programa.

No se ha acreditado por la Administración que las emisiones realizadas en el ejercicio 2006 se hicieran con personal ajeno al grupo de sociedades .

Cuestión distinta es, que es lo que parece querer decir la Administración, que , en estas actividades personales del Sr. Primitivo, no se presta el servicio a la sociedad, que, a su vez, lo presta a tercero, sino directamente a terceros [...].

Sin ninguna duda la Administración puede valorar las operaciones vinculadas entre el Sr. Primitivo y la sociedad actora, pero la exclusión que realiza de la entidad societaria en relación a los servicios prestados a Onda Cero, no encuentra fundamento ni fáctico, ni jurídico , pues no existe norma alguna que autorice a realizar la dicotomía entre el trabajo del socio de la sociedad profesional y ésta, cuando la actividad se realiza en el ámbito de la actividad profesional de la entidad.

[...] Por lo tanto, la Administración puede valorar los servicios prestados por el Sr. Primitivo a la sociedad profesional, por su valor normal de mercado. Pero este valor normal de mercado debe fijarse, tal como el propio precepto prevé, en su apartado 3: [...].

Es evidente que la Administración no ha aplicado el método legalmente establecido, pues, como hemos visto, ha imputado todos los ingresos, deducidos los gastos y costes de las sociedades del grupo, aplicando un margen sobre el que no se establece equivalencia (como consta en los acuerdos de valoración contenidos en el expediente administrativo), derivados de los servicios prestados a la cadena Onda Cero y publicaciones, como si se debieran al trabajo personal del Sr. Primitivo. Y como hemos visto, no es ya que la administración no haya probado que ello fue así, sino que obran documentos en autos que prueban precisamente lo contrario, y es que la entidad recurrente recibió servicios del resto de entidades del grupo, para la realización de los programas radiofónicos. Que ello es así resulta de los Acuerdos de valoraciones, en los que, expresamente, contabiliza la Administración los costes de personal necesarios para la prestación de servicios a la actora.

La Administración, al entender que la sociedad actora no añade valor a la actividad del socio, aunque recibe la prestación de

servicios de las entidades del grupo societario, se ha limitado a descontar los gastos y costes de tales servicios (en los que se incluyen los correspondientes a recursos humanos y materiales), y el resultado lo ha atribuido (aplicando un mínimo porcentaje sin contraste alguno a mercado), como retribución al socio, sin considerar el margen de beneficio de la entidad (que cuenta con dos auxiliares que realizan operaciones administrativas, al margen del resto de personal contratado por las sociedades del grupo), que es el presupuesto básico del que parte el precepto de aplicación.

Compartimos las afirmaciones de la demanda, en orden a que:

Que no ha existido un análisis de comparabilidad real ni tampoco se ha seguido ninguno de los métodos de valoración del [artículo 16.4.1º del TRLIS \(EDL 2004/3271\)](#), pues han de buscarse transacciones entre partes independientes donde se intercambien los mismos bienes o servicios en condiciones comparables.

Que el análisis de la inspección no va más allá de la afirmación de que la sociedad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. que, si lo anterior fuera cierto, la vía de los precios de transferencia no era la adecuada para regularizar.

Que, si se acepta que la sociedad incurre en gastos, no es lógico afirmar que la sociedad no realiza funciones, no asume riesgos o no posee activos que deban ser retribuidos mediante un margen adecuado.

por lo tanto, la forma de valoración de la operación vinculada, en cuanto a los servicios que el socio y administrador único prestó a la sociedad en el ámbito de la relación con la cadena onda cero y determinadas publicaciones escritas, realizada por la administración, no ha seguido los criterios legales, y por lo tanto dicha valoración ha de ser anulada".

[...] CUARTO : Ejercicio 2007 .

La cuestión relativa a los medios humanos y materiales con los que cuenta la entidad recurrente, se plantea en análogos términos, respecto del ejercicio citado, a como se plantearon anteriormente en relación al ejercicio 2006. Damos por tanto por probado, la existencia de tales medios humanos y materiales en el ejercicio 2007, que además es admitida por la Administración.

También respecto de estos ejercicios, la Administración realiza la dicotomía que anteriormente hemos analizado, en cuanto que existen servicios personalísimos del socio, que la administración separa absolutamente de la prestación de actividad de la sociedad profesional, sin que haya fundamento fáctico y jurídico, tampoco ahora, para realizar esta separación.

Respecto de este ejercicio, como hemos señalado anteriormente, la Administración puede comprobar el valor real de la retribución percibida por el socio, por los servicios prestados a la sociedad en sus relaciones con terceros.

Como decíamos anteriormente, la reforma operada por la [Ley 36/2006, de 29 de noviembre \(EDL 2006/299252\)](#), con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de ese año y por tanto aplicable al ejercicio 2007, autoriza a esta comprobación, en relación a las operaciones vinculadas entre un socio y la sociedad:

"1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2. 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 (...)"

Pero tampoco en este caso, se han aplicado los criterios legales en la determinación de la valoración del trabajo realizado por el socio para la sociedad, en la relación de ésta con un tercero.

En los ejercicios que nos ocupan, la Inspección señala que procede a aplicar el procedimiento de valoración de las

operaciones vinculadas a que se refiere el [artículo 16.9 del TRLIS \(EDL 2004/3271\)](#), desarrollado en los artículos 16 a 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y aplicando el método del precio libre comparable del [artículo 16.4.1.a\) del TRLIS \(EDL 2004/3271\)](#).

Este precepto dispone:

"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. "

Sin duda la Administración, como reiteradamente hemos señalado, puede comprobar si la retribución abonada por la sociedad al socio por el trabajo prestado, se corresponde con un valor normal de mercado, pero este método requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas o entidades independientes. Sin embargo, este método no da cobertura a la consideración de entidades vinculadas como criterio para establecer el precio de la prestación del socio a la sociedad.

En el Acuerdo de Liquidación de 2007, podemos leer:

"i.1.- En primer lugar, se han considerado las correcciones derivadas de los gastos y costes relacionados con la actividad del Sr. Primitivo en que haya incurrido o se hayan residenciado en la entidad LA REHOS SL. De acuerdo con los antecedentes contables disponibles, deducidos de la contabilidad de la entidad LA REHOS SL, los anteriores gastos y costes relacionados con la actividad ascienden a la cantidad de 437.809,88 euros , de acuerdo con el desglose que figura en la diligencia de fecha 12 de abril de 2011.

i.2.- En segundo lugar, también se tienen en cuenta para obtener la equivalencia las correcciones a efectuar sobre el anterior comparable externo, con origen en los gastos o costes relacionados también, directa o indirectamente con los servicios prestados por D. Primitivo a UNIPREX SAU y a los distintos medios escritos, contabilizados inicialmente en el resto de las entidades vinculadas reseñadas más arriba, y trasladados posteriormente a LA REHOS SL , mediante facturación interna, pero valorados por su valor normal de mercado (de acuerdo con las consideraciones que más abajo se indican), por tratarse también de operaciones entre partes vinculadas con incidencia en la valoración de servicios laborales prestados por el Sr, Primitivo a la REHOS SL".

La Inspección determina el valor de mercado de la operación vinculada LA REHOS/ Primitivo comparándolo con el precio que UNIPREX SAU paga a LA REHOS SL señalando que ese precio es el libre comparable.

Pero resulta que estas entidades se encuentran vinculadas y lo que el precepto exige es que la comparación se haga con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables .

Por lo tanto, la Administración no ha aplicado correctamente los criterios legales de valoración.

Además, tal como figura en los acuerdos de liquidación de IS 2006-2007, la Inspección reconoce a LA REHOS un margen del 7,15% sobre los gastos comprobados .

La sociedad y su socio Don Primitivo han sido objeto de unas actuaciones de comprobación posteriores por parte de la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía, en concepto de IS e IRPF 2013 a 2015, cuyas Actas han sido aportadas a autos por la recurrente. En la regularización por operaciones vinculadas llevada a cabo en estos ejercicios, se reconoce a LA REHOS un margen del 25,15% sobre ingresos brutos.

Pues bien, aparte de que el cálculo se realiza sobre precios de entidades vinculadas, como hemos constatado anteriormente, la aplicación del margen debe hacerse en relación al que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector, lo cual no ha sido considerado por la Administración.

La recurrente aporta autos, como se ha dicho, las Actas de inspección correspondientes a los ejercicios 2013, 2014 y 2015 , en los que la situación de la recurrente era semejante a la que contemplamos, y en las que se reconoce expresamente que

la recurrente ha aportado a la realización, diseño, y estructuración del programa radiofónico contratando los servicios de determinados colaboradores del mismo y parte del equipo técnico y de redacción, lo que implica un cierto margen operacional en la prestación de los servicios contratados [...]"

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO .-

Concreción de las normas aplicables al caso.

El auto detalla las normas aplicables -distintas para 2006 y 2007-:

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el [artículo 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -TRLIRPF-](#), indicando, de forma expresa, que se corresponde con el [actual artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas \(EDL 2006/298871\)](#).

El [artículo 45 TRLIRPF \(EDL 2006/298871\)](#), bajo la rúbrica "operaciones vinculadas", disponía:

"1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el [artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades \(EDL 2004/3271\)](#).

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el [artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades \(EDL 2004/3271\)](#), cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades ".

El [artículo 41 LIRPF de 2006](#), bajo la misma rúbrica de "Operaciones vinculadas", establece que:

"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado , en los términos previstos en el [artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades \(EDL 2004/3271\)](#)".

2. También será preciso interpretar el [artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS 2004-](#), en su redacción original, aplicable para el ejercicio 2006, que establecía:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con 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, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado [...].

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) 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 [...].

7. En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

Tras la modificación del citado precepto, operada por la [Ley 36/2006, de 29 de noviembre \(EDL 2006/299252\)](#), con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de ese año, y, por tanto, aplicable al ejercicio 2007, dispone que:

"1.1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

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

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

La [Ley 36/2006, de 29 de noviembre \(EDL 2006/299252\)](#), de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo importantes modificaciones en el régimen de operaciones vinculadas, adaptando la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada.

Según su exposición de motivos:

"[...] Mención específica merece la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta.

Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el [artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(EDL 2004/3271\)](#). En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene [...]"

Es de interés recoger los razonamientos del voto particular emitido frente a la sentencia que examinamos, que discrepa en los siguientes términos:

"[...] PRIMERO.- En primer lugar, debe comprenderse bien el objeto de la regularización practicada por la Inspección respecto de la sociedad recurrente, participada en un 94% por el profesional de los medios de comunicación don Primitivo. En este sentido la Inspección tributaria no ha considerado que concurra simulación, antes bien da por bueno el hecho de que un profesional de los medios de comunicación actúe a través de una sociedad para la obtención de sus ingresos. La regularización parte, sobre todo, del contrato celebrado entre la actora y la sociedad UNIPREX SAU de 9.3.2005, como se recoge en la diligencia de 12.4.2011, que contrata en exclusiva con la recurrente los servicios profesionales de don Primitivo para la realización de un programa radiofónico, así como las colaboraciones periodísticas realizadas por este último.

Conviene destacar que dicha sociedad, UNIPREX SAU, no consta que aparezca como vinculada, pese a lo que parece dar a entender la sentencia, lo cual será relevante para determinar la procedencia del comparable utilizado a los efectos de la valoración del precio de mercado. Y es que la Inspección no distingue entre la actividad del socio como distinta de la sociedad, como parece dar a entender la sentencia. Todo es actividad del socio, pese a la amplitud de su escritura de constitución de 16.9.1988 (diligencia de 6.10.2010); la sociedad, pese a que tenga dos auxiliares administrativos -y nada más- no puede realizar sin D. Primitivo, los servicios radiofónicos que debe prestar D. Primitivo- y no otros- según el contrato de 9.3.2005, porque eso es literalmente un imposible, y ad impossibilia nemo tenetur. Ningún valor añadido se aporta por la sociedad, y la actora en modo alguno ha acreditado lo contrario.

SEGUNDO.- Partiendo de lo anteriormente expuesto parece claro que los servicios prestados por don Primitivo son de carácter personalísimo en el sentido de que la sociedad recurrente LA REHOS S.L. no puede actuar sin la intervención de este último, por mucho que cuente con dos auxiliares administrativos. En este sentido la conclusión a la que llega la Sala, en mi opinión personal, no resulta correcta, además de que en ningún momento la Administración admite que la sociedad recurrente disponga de los medios materiales y humanos necesarios (folio 22 de la resolución del TEAC). Y es que el objeto del contrato celebrado con UNIPREX es la prestación de los servicios radiofónicos por parte de don Primitivo. En consecuencia, es irrelevante si existen otros trabajadores en la empresa recurrente y, menos aún, por resultar todavía menos procedente, si estos trabajadores forman parte de otras empresas del grupo. Añade además la inspección que ni siquiera LA REHOS S.L. tiene facultades para designar sustituto de don Primitivo. Y es que, como bien indica el TEAC se trata de contar con medios personales y materiales de la sociedad propios para desarrollar su objeto social desarrollado en el contrato celebrado con UNIPREX, lo que no se da en el presente caso.

Partiendo de la base de este carácter personalísimo de dichos servicios, que constituyen la esencia de los ingresos de la sociedad recurrente mal puede pensarse que los rendimientos de trabajo satisfechos por la actora a don Primitivo en la cantidad de 394.647,60 euros en 2.006 y de 402.540,60 euros en 2.007, puedan tratarse de la retribución correspondiente a efectos de mercado, cuando una sociedad independiente como UNIPREX SAU los ha abonado a la actora y está contabilizado, en la cuantía total de 3.291.833,52 en 2.006 y de 3.279.330,05 euros en 2.007.

En esto consiste propiamente la regularización y por tanto hace inviable la presunción contenida en el artículo 45.2 último párrafo del RDL 3/2004 (EDL 2004/54432) en relación con el art.16.7 del RDL 4/2004. Y respecto del 2.007 hace

aplicable lo dispuesto en el art.41 de la Ley 3572006 y [art.16.6 del RIS \(EDL 2015/117278\)](#).

TERCERO. - En tercer lugar, nada cabe objetar a la valoración de mercado de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad, toda vez que el recurso a un comparable interno basado en el contrato celebrado con un tercero independiente, UNIPREX SAU, conforme al art. 16.3 del RDL 4/2004 en modo alguno puede ser considerado contrario a derecho. A ello hay que deducir los gastos derivados de la prestación de los servicios profesionales por parte de otras sociedades vinculadas que han facturado a la recurrente, pero ajustándolo a los precios de mercado, que es lo que ha hecho la Inspección, conforme a la regularización practicada también respecto de otras empresas. Y esta regularización en modo alguno ha sido desvirtuada por la parte recurrente [...]"

CUARTO .-

Consideraciones jurídicas y juicio de la Sala.

1) En primer lugar, debemos hacer referencia a la cuestión, planteada por el Abogado del Estado en su escrito de interposición, que considera que debemos excluir del examen del recurso de casación la respuesta a la primera pregunta formulada en el auto de admisión.

Tiene razón la Administración en la queja expuesta, al menos en el sentido de que esa pregunta o, visto de otro modo, ese [artículo 45.2 in fine del TRLIRPF 2004](#) (solo para el periodo 2006) no ha sido determinante del fallo de la sentencia combatida ni de su fundamentación jurídica, pues ésta se refiere a dicho artículo, para decantarse por la posición de que en él se contiene una presunción iuris tantum.

Sin embargo, a partir de tal aserto, que no es desarrollado convenientemente, lo que hace la sentencia es, ya que la Inspección no aplicó la norma -al considerar que no se cumplía el requisito del inciso último (...siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades) - es abandonar el debate sobre el citado [art. 45 LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#). En otras palabras, aborda el examen de las liquidaciones de un modo común para los dos ejercicios regularizados, lo que supone, desde luego, inaplicar la presunción establecida en tal [artículo 45.2 LIRPF \(EDL 2006/298871\)](#), admitiera o no prueba en contrario, pues de no ser así habría surtido sus efectos, que no identifica la sentencia.

2) Ocurre, además, que este Tribunal Supremo considera que el recurso de casación se podría resolver perfectamente al contestar a las otras dos preguntas, la 2ª y la 3ª, toda vez que:

- Ambas se refieren a la operación vinculada llevada a cabo.

- El [art. 45.2 TRLIRPF \(EDL 2006/298871\)](#) está derogado desde 2007 y su regulación difiere desde entonces, lo que relativiza hasta la práctica desaparición el interés casacional objetivo, atendida la naturaleza de la interpretación materialmente negatoria que la sentencia realiza sobre su aplicabilidad al caso.

- La razón expuesta por el TEAC y la Inspección, en el sentido de que la presunción del [art. 45.2 TRLIRPF \(EDL 2006/298871\)](#) es iuris et de iure, pero no se aplica porque la entidad no cuenta con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades..., no ha quedado realmente desmentida, de un modo categórico en la sentencia que examinamos. Esto es, sea cual fuera la índole de la presunción legalmente reconocida -esta Sala considera que es iuris tantum - lo que no quiere decir la Administración es que la sociedad regularizada carezca de medios, sino que no se orientan al desarrollo de actividades propias, pues LA REHOS es un mero instrumento al servicio del Sr. Primitivo para la prestación por éste -y por ninguna otra persona-, de servicios radiofónicos, según el contrato suscrito.

3) En cuanto a las otras dos preguntas que incorpora el auto de admisión, su respuesta debe ser, cabe adelantarle ya, favorable a la tesis del recurso de casación formulado por la Administración, y no tanto porque la regularización emprendida, en materia de operaciones vinculadas, haya sido o no correcta -cuestión en la que la sentencia solo entra parcialmente, sin que por lo demás haya habido prueba concluyente, ni aun específica, al respecto-, sino porque los argumentos que ofrece ésta resultan ser, dicho con el máximo respeto, un poco voluntaristas y se basan en dos afirmaciones centrales que no podemos compartir: (a) en que los servicios facturados por las demás empresas vinculadas a LA REHOS no deben ser objeto de ajuste por operaciones vinculadas, lo que resulta extraño a la vinculación de unas y otras

con el Sr. Primitivo; y (b) que UNIPREX y LA REHOS están vinculadas -a efectos de negar la existencia del comparable (afirmación sorprendente de la sentencia, al punto que suponemos debe de tratarse de un error de apreciación, aunque de alcance esencial, en tanto es el pilar en que se asienta la improcedencia del ajuste emprendido)-.

Veamos las preguntas que suscita el auto de admisión:

"[...] 1 .2. Precisar, en los casos en que el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo, tratándose de la prestación de un servicio intuitu personae , y careciendo la sociedad de medios para realizar la operación si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-, si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

La expresada pregunta se refiere a la liquidación de 2006, una vez ya excluida la aplicación de la presunción que se contiene en el [art. 45.2 TRLIRPF \(EDL 2006/298871\)](#).

4) Es fundamental para afrontar el examen de la cuestión la consideración, que esta Sala efectúa, de que el tenor de la pregunta parece aceptar determinados hechos o presupuestos de hecho para responder finalmente:

a) Estamos ante un servicio prestado por una persona física a una sociedad vinculada (Sr. Primitivo a LA REHOS, de la que posee el 94%).

b) Por otra parte, está el servicio de REHOS a un tercero, UNIPREX, que es el mismo en uno y otro caso que el del punto anterior (es así, obviamente).

c) Se trata de servicios intuitu personae o personalísimos (en consideración a las cualidades de la persona, según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico). Esto es inequívoco y, además, el punto central del examen de la pretensión casacional, partiendo de las estipulaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios radiofónicos. Solo el Sr. Primitivo presta por sí mismo tales servicios pactados y nadie que no sea él puede generar ingresos -de hecho no los genera- ni medios materiales y personales -autónomos-. Por lo demás, separar conceptualmente al Sr. Primitivo de la sociedad que le pertenece no es aceptable como premisa para el enjuiciamiento del caso.

d) LA REHOS carece de medios propios para realizar las prestaciones a que se obliga según el contrato concertado con UNIPREX, si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aporta valor añadido (o éste es residual) a la labor de aquella-. Esto podría considerarse como una afirmación contradictoria con los hechos que considera probados la sentencia, que afirma rotundamente la existencia de tales medios materiales y personales. Pero no es así. Una cosa es reconocer la realidad de unos servicios determinados -que no se niegan en ningún caso, pues el ajuste a valor de mercado ya implica la realidad de tales servicios y del gasto que provocan- y otra bien distinta es suponer que la consecuencia de tales servicios es configurar a LA REHOS como un centro autónomo y autosuficiente de prestación de servicios en el mercado radiofónico, prescindiendo al efecto, en ese esquema negocial, de la figura del Sr. Primitivo, no solo su socio virtualmente único, sino el prestador del servicio insustituible que la empresa se obligó a prestar, a cambio de un precio, esto es, el único posible prestador del servicio pactado.

5) En tal sentido, estaríamos casi en presencia de una simulación -si bien no en su consideración de negocio patológico o anómalo- sino más bien en el sentido, al menos, de la interposición innecesaria de una sociedad interpuesta o pantalla, sin otro objeto económico o mercantil propio que permitir una reducción notable de los ingresos de la persona física y su tributación. Esto es, LA REHOS no es otra cosa que la creación de una estructura social por su dueño para la prestación personal, por éste mismo, de unos servicios que podría haberlos pactado él mismo, sin la creación o aprovechamiento de estas sociedades. Por ende, la aparición de esta sociedad crea varios efectos: a) se le asigna una especie de sueldo -se habla en todo momento de rendimientos del trabajo, pese a la dificultad de encontrar en modo alguno la nota de la alteridad contractual- a pura voluntad del perceptor, titular casi total de la sociedad pagadora, no coincidente, ni de lejos, con los ingresos que percibe la sociedad como precio contractual; b) se pueden deducir gastos en sede de IS que no lo serían en IRPF; c) se tributa a un tipo de gravamen fijo y menor al marginal del IRPF.

6) No hay contradicción, pues, con los hechos probados, pues cabe considerar que los medios existen, en tanto cabe deducir

los gastos y amortizaciones precisos -de hecho, ajustar por operaciones vinculadas supone reconocer la existencia de esos medios- pero no son aptos para la aplicación de la presunción del [art. 45.2 TRLIRPF \(EDL 2006/298871\)](#), porque tales medios no aportan valor añadido a la actividad de la persona física o lo hacen de un modo residual.

7) En realidad, la Administración los ajusta a precio de mercado, que es lo debido. Que lo haya hecho correctamente es una apreciación que la Sala de instancia niega, globalmente, sin sustento probatorio, infiriendo que algunos de tales medios materiales y personales sirven a la actividad radiofónica (lo que puede ser o no así, según la prueba procesal que no se ha producido), teniendo en cuenta, por lo demás, que los términos del contrato entre LA REHOS y UNIPREX son claros en el extremo de prever que corresponde a ésta:

Estipulación Tercera:

"UNIPREX asumirá la contratación del equipo de redacción y técnico del programa , así como de los colaboradores que intervengan en el mismo".

Estipulación Octava 1:

"UNIPREX SA se obliga a poner a disposición de D. Primitivo los medios técnicos necesarios para la realización del programa".

8) Siendo ello así, habría sido precisa una prueba suficiente acerca de la estricta necesidad de los servicios facturados que ya se había comprometido a facilitar UNIPREX y de su autonomía a efectos de la aplicación para el ejercicio 2006 de la presunción del [art. 45.2 TRLIRPF \(EDL 2006/298871\)](#). Y prescindiendo de tal aplicación, la única objeción de la sentencia parece ser la de que no se deberían ajustar a valor de mercado tales servicios, pese a ser patente que se trata de operaciones vinculadas (de las empresas del grupo mencionadas a LA REHOS). De lo contrario, quebraría todo el sistema estatuido para la valoración de las operaciones vinculadas, porque se permitiría que una única persona física, en tanto titular de varias sociedades mercantiles, la mayoría de las cuales controla al 100 por 100 y, en la que menos, al 70 por 100, determinase a voluntad el precio por los servicios que unas se prestan a otras, dentro del innegable círculo de la vinculación. Cabe partir de la realidad y existencia de los servicios, pero no negar, sin fundamento alguno, que habría que verificar su ajuste al mercado.

9) Con tales premisas, la consecuencia que cabe extraer parece venir sola, por la fuerza de los hechos, a fin de responder al dilema de si ...es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

En otras palabras, si los servicios prestados por LA REHOS a UNIPREX, esto es, entre partes independientes, equivalen o son un canon válido de comparación con los valores propios del mercado para ajustar el valor de los servicios vinculados producido entre LA REHOS y el Sr. Primitivo. La respuesta ha de ser afirmativa, necesariamente, pues se trata no ya de servicios comparables, sino del mismo y único servicio indivisible, que bien podría haberse concertado directamente, de una sola vez, entre UNIPREX, como empresa radiofónica que gestiona ONDA CERO, y el Sr. Primitivo. No puede ser más comparable el valor de mercado de un servicio que consigo mismo.

10) Además, LA REHOS (que es el Sr. Primitivo) y UNIPREX no están vinculadas, pese a lo que parece afirmar la sentencia, creemos que por inadvertencia, de un modo que corrige el voto particular. Tal relación es la que refleja y documenta la relación de servicios personalísimos del Sr. Primitivo a una conocida cadena de radio, lo que permite considerar -nadie lo ha negado, salvo la sentencia, de un modo escasamente convincente- que ese contrato da cuenta del precio que UNIPREX se compromete a satisfacer a LA REHOS -que es el Sr. Primitivo- a cambio de los servicios que intuitu personae se compromete ésta a prestar a través de un tercero, el propio Sr. Primitivo. Tales servicios se satisfacen indudablemente a precio de mercado

11) En cuanto a la tercera pregunta, referida al ejercicio 2007, rigen ya sin problemas aplicativos las reglas que la LIRPF efectúa por remisión al [art. 16 TRLIS \(EDL 2004/3271\)](#), versión operada por la [Ley 36/2006, de 29 de noviembre \(EDL 2006/299252\)](#), con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de ese año y, por tanto, aplicable al indicado ejercicio 2007, dispone que:

"1.1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado . Se

entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia...

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

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

12) La pregunta, es de recordar, se formula en estos términos:

"[...] 1.3. Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, precisar si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, 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 [...]".

Se trata aquí, por todo lo afirmado, de una operación no vinculada comparable, esto es, una operación ajena a la que debe considerarse, respecto de la que existe una equivalencia o identidad con la que debe ajustarse.

En este caso, la equivalencia entre el precio que UNIPREX paga a LA REHOS -por los servicios prestados por ésta, a cargo del Sr. Primitivo, que no solo es el profesional que los ha de prestar de un modo personal e insustituible, es plena en su comparación con la que relaciona a LA REHOS con el Sr. Primitivo, pues el servicio prestado no es que sea semejante, es que es el mismo.

13) No deja de haber aquí cierta idea evocadora de que no se está, en puridad, ajustando operaciones vinculadas, mediante la adaptación o ajuste a los precios que se satisfarían en el mercado por operaciones semejantes, si las protagonizaran personas o entidades independientes, sino que el efecto propio de la regularización, en la práctica, consiste en transferir, si bien con las correcciones debidas, ingresos desde la sociedad al socio, lo que se asemeja, claramente, tanto en su concepción como en sus efectos, a la apreciación como simuladas de las operaciones. Tal es la única consideración que cabe efectuar a la vista de que se niega la procedencia misma del [art. 16 TRLIS \(EDL 2004/3271\)](#), en las versiones aplicables a los ejercicios en debate.

Ahora bien, éste es el debate establecido en el proceso de instancia y que enjuicia la conformidad a Derecho de la regularización llevada a cabo y no podríamos decir cosa distinta, a falta de una definición exacta y circunstancial de los hechos acaecidos, so pena de incurrir en grave incongruencia, pese a los muy recientes precedentes inmediatos que hemos decidido, al resolver recursos de casación contra sanciones -no regularizaciones- en casos que bien podría decirse que guardan cierta semejanza con el aquí enjuiciado (ver al efecto las sentencias recaídas en los recursos de casación nº 8550/2021 y 5002/2021).

14) Teniendo en cuenta que el sistema legal de ajuste por precios de transferencia que regía para 2006 y 2007 en la legislación del Impuesto sobre Sociedades que debemos aplicar al caso *ratione temporis* estaba plagado de conceptos jurídicos indeterminados, como el nuclear al respecto de valor de mercado , no siempre fácil de obtener ni de refutar, habría sido necesario articular una prueba técnica suficiente y detallada que desmintiera las conclusiones a que llegó la Inspección tributaria en este caso. Quiere ello decir, a efecto de integrar mínimamente tales conceptos de problemática fijación, que no consideramos descabellado ni irracional que la Administración haya revisado los ingresos de LA REHOS, teniendo en cuenta la gran desproporción entre su importe -exclusivamente por los servicios que presta el Sr. Primitivo, que es su única actividad y, más bien, su razón de ser- y los que la REHOS abona luego a éste, en la controvertible consideración como rendimientos del trabajo.

Así, durante el ejercicio 2006 , los ingresos originados en las anteriores actividades aparecen reflejados en la contabilidad de la entidad LA REHOS, S.L. ascendiendo a un total de 3.291.833,52 euros, mientras que ésta, LA REHOS, S.L., durante el ejercicio 2006, abonó a don Primitivo, como rendimientos del trabajo, la cantidad de 394.647 euros (porcentaje del 11,99%).

Por su parte, en el ejercicio 2007, los ingresos originados en las actividades realizadas por el entramado empresarial aparecen reflejados en la contabilidad de LA REHOS, S.L., única que contrata con terceras personas independientes, y ascienden a un total de 3.279.330,05 euros. LA REHOS SL abonó a don Primitivo, en ese año, en el mismo concepto, la cantidad de 402.540,60 euros (un 12,27%).

Tales porcentajes no parecen propios del valor de mercado, pues supondría que LA REHOS asume el 88-89 % de los ingresos del Sr. Primitivo, sin haber explicado mínimamente de dónde salen esas cifras.

15) No cambia las cosas que, en posteriores comprobaciones de ejercicios la administración hubiera obrado de otro modo. Según la sentencia:

"[...] La recurrente aporta autos (sic), como se ha dicho, las Actas de inspección correspondientes a los ejercicios 2013, 2014 y 2015, en los que la situación de la recurrente era semejante a la que contemplamos, y en las que se reconoce expresamente que la recurrente ha aportado a la realización, diseño, y estructuración del programa radiofónico contratando los servicios de determinados colaboradores del mismo y parte del equipo técnico y de redacción, lo que implica un cierto margen operacional en la prestación de los servicios contratados [...]"

De tales indicaciones no se infiere, de un lado, la semejanza entre la situación de la sociedad recurrente en estos ejercicios 2013 a 2015 y la que mantenía en 2006 y 2007, ni se da cuenta de los datos y circunstancias precisos para determinar que el proceder de la Administración es erróneo por mera comparación con lo sucedido -o lo que afirma como sucedido la propia recurrida en casación- y estaría incurso en infracción de la doctrina de los propios actos. De tales ejercicios se desconoce todo, por lo que no puede servir de base, como aventuradamente propone la sentencia de instancia, a la nulidad que establece.

QUINTO .-

Jurisprudencia que se establece.

A la vista de la argumentación jurídica que precede, debemos establecer la siguiente doctrina de interés casacional.

1) En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada -aquí, la recurrente- a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio intuitus personae, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

2) Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación -la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente- es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, 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.

SEXTO .-

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA \(EDL 1998/44323\)](#), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la [sentencia de 7 de julio de 2021](#), dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 112/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso nº 112/2018, deducido por la mencionada sociedad contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- el 2 de noviembre de 2017, que desestimó el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía de 27 de noviembre de 2014 que, a su vez, desestimó las reclamaciones acumuladas deducidas contra los acuerdos del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007.

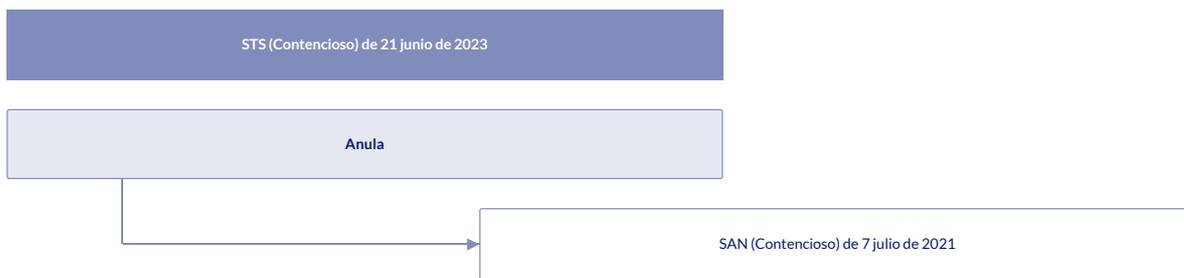
4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079130022023100194

Iter del caso



Conceptos

Valoración del hecho imponible en operaciones vinculadas en el IRPF

- Justificación de la valoración de la operación vinculada según valor de mercado
- Métodos de determinación del valor de mercado
- Comprobación de las operaciones vinculadas

Mencionado en

Actum

Actualidad Fiscal

Actualidad Contable

Mementos

Fiscal