

EDJ 2015/252862

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 25-11-2015, nº 1134/2015, rec. 895/2013
Pte: Gallego Laguna, José Alberto

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	17

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Administración estatal; Desfavorable a: Contribuyente, Infractor

Procedimiento: Recurso contencioso-administrativo

Legislación

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre 2011. Medidas de agilización procesal

Cita art.24 de RD 2063/2004 de 15 octubre 2004. Rgto. general del régimen sancionador tributario

Cita RD 1777/2004 de 30 julio 2004. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades

Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita RDLeg. 3/2004 de 5 marzo 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.42.2 de Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998. IRPF y otras Normas Tributarias

Cita art.35 de RD 1930/1998 de 11 septiembre 1998. Desarrolla el Régimen Sancionador Tributario y adecúa el Rgto. Gral.

Inspección Tributos

Cita art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita art.33.2 de Ley 1/1998 de 26 febrero 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes

Cita art.248 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial

Cita art.1, art.24.1 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita art.114 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita art.1214 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

Cita art.42.1 de RD de 22 agosto 1885. Código de Comercio

Jurisprudencia

Cita STC Pleno de 26 abril 1990 (J1990/4435)

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0016692

Procedimiento Ordinario 895/2013

Demandante: D./Dña. Jacobo

PROCURADOR D./Dña. FELIX DEL VALLE VIGON

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 1134

RECURSO NÚM.: 895-2013

PROCURADOR D. FELIX DEL VALLE VIGÓN

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la Villa de Madrid a 25 de Noviembre de 2015

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 895-2013 interpuesto por D. Jacobo representado por el procurador D. FELIX DEL VALLE VIGÓN contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29.5.2013 reclamación nº NUM000 Y NUM001, interpuesta por el concepto de IRPF y sanción habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la suplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO.- Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO.- No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 17-11-2015 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de mayo de 2013 en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid:

- Acuerdo de liquidación provisional, derivado del acta en disconformidad NUM002, practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo 2005/2006, siendo el importe mayor de los dos ejercicios el correspondiente al 2005, que asciende a 140.380,73 euros. Reclamación NUM000.

- Acuerdo sancionador, por infracción tributaria derivada de la anterior liquidación, por el mismo impuesto y ejercicio, por importe de 85.882,73 euros. Reclamación NUM001.

SEGUNDO.- El recurrente solicita en su demanda que se declare nulas, anule y deje sin efecto las liquidaciones derivadas de las actas de Inspección. y por tanto, del expediente sancionador.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que la entidad Twins Productions SL, desde su constitución en el ejercicio 1996, se dedica a la promoción y producción de espectáculos, ha promovido, creado y explotado espectáculos que ha vendido a varios clientes. Que dicha actividad se ha llevado a cabo en el inmueble propiedad de TWINS PRODUCTIONS SL, sito en el Pso del Club Deportivo nº 2. Si bien es cierto que durante los dos ejercicios inspeccionados los únicos ingresos han sido de su cliente Globo Media y por la participación de Jacobo en una serie de televisión, sin embargo, la Sociedad ha sobrevivido otros muchos años y ha facturado por trabajos que nada tenían que ver con la participación directa de Sr Jacobo, quien a su vez durante años no ha ejercido personalmente ninguna actividad artística. La Sociedad se ocupa del desarrollo artístico y estructural de los espectáculos.

Considera el recurrente inadecuada y absolutamente contraria a Derecho, la imputación a todas luces arbitraria y discrecional, que se hace a la persona física Don Jacobo, (para que sean tributadas en su declaración personal de IRPF), de todas y cada una de las

operaciones mercantiles realizadas y facturadas por la Sociedad TWINS PRODUCTION SL, cantidades, que han tributado correcta y adecuadamente en el Impuesto sobre Sociedades de la misma, considerando todas ellas, al 100%, operaciones vinculadas, con la dicha persona física, como si tal Sociedad ni siquiera, existiera ni desarrollara la actividad que consta realiza de la gestión y explotación en el mercado del producto artístico "FRANCIS LORENZO" y que resulta insostenible en Derecho, "el valor de mercado" que determina la Inspección de dichas operaciones imputadas tan inadecuadamente a la persona física, entiende que en una operación global, prolongada en el tiempo y exclusiva con un solo cliente, el precio de mercado en ningún caso debería estar por debajo del coste del servicio, pero tampoco por encima del mismo, ya que los gastos contabilizados han sido necesarios para la realización de la actividad, y son gastos absolutamente deducibles, ya que es necesario analizar los costes de esa valoración, y entre ellos, se encuentran los gastos de amortización del inmueble en el que se ha ejercido la actividad. Que existen una serie de valores añadidos, que son los que aporta la mercantil TWINS PRODUCTIONS SL, y sin los cuales el valor de la contraprestación no hubiera sido el mismo, entre esos valores añadidos, podemos enumerar una serie de ellos que no realiza la persona física: La promoción, Coordinación, Gestión 4, Inversión y Administración. El artista necesita de una organización que gestione sus contratos, que le represente ante las negociaciones que necesariamente tienen que llevarse a cabo antes de la firma de los mismos, que lleve el control económico y administrativo, que facture, que atienda a los medios de comunicación, es decir que la actividad artística viene precedida de un trabajo imposible de realizar y ejecutar por una persona, en este caso, el artista. Es la mercantil la que contrae los compromisos y firma los contratos, y por tanto es la mercantil la que respondería ante terceros en caso de incumplimiento de los mismos, en ningún momento se establece una responsabilidad directa del artista, sino de la sociedad que le representa.

La sociedad cuenta con unos medios propios para realizar su actividad, y aporta no solo personal, sino un activo tan relevante como el edificio de su propiedad, que es durante los ejercicios inspeccionados y ha sido desde su adquisición por la empresa el domicilio de la actividad, y este es independiente del domicilio fiscal, establecido en la calle Odonell, 7 bjdcha, sede de la asesoría fiscal, dicho domicilio fiscal se establece a efectos de atención de requerimientos de la administración. Considera que se ha vulnerado en este caso el principio de tutela Judicial efectiva consagrado en el artículo 24, 1 de la Constitución, al incurrir la Administración en arbitrariedad en relación con la afirmación, por parte de la Administración de que la vivienda del Club Deportivo nº 2 es donde vive la familia, ausencia de prueba por parte de la Administración de tal hecho. Que la propia Inspección la que ha podido comprobar ya que se ha hecho inspección paralela a la persona física, que durante esos años residía en el Paseo del Hontanar nº 1, en un inmueble de su propiedad, y que se ha practicado deducción por adquisición de vivienda en la cuota del IRPF. El inicio de las actuaciones que se produce el 6 de Julio de 2009, cuatro años después de los periodos inspeccionados, y debido al inicio de un periodo de crisis y a que Jacobo decide alquilar su vivienda y pasar a ocupar parte del inmueble de TWINS, siendo para la persona física a partir de ese momento un rendimiento en especie, como puede comprobarse en las declaraciones de IRPF presentadas a partir de ese momento, pero esta situación no era la que existía en los años 2005 y 2006, en los que todo el inmueble estaba afecto a la actividad.

Manifiesta en la demanda, en cuanto a los medios personales, como bien afirma la inspección la representación artística de Don Jacobo la lleva la Sociedad, a través de la otra trabajadora de la misma que es la que firma los contratos entre esta y Globo Media. Que para que pueda hablarse gasto deducible, se requiere la concurrencia de una serie de requisitos: la justificación documental de la anotación contable, la contabilización del gasto, su imputación a la base imponible y la necesidad del gasto. Todos estos requisitos se han cumplido en la contabilidad de TWINS. Concluyendo en la Improcedencia de los valores aplicados a la operación vinculada y en la determinación del valor de mercado.

En relación al expediente sancionador, considera que este es absolutamente improcedente, ya que se está sancionando una conducta que no es en absoluto sancionable, todos los ingresos han sido declarados, y el presuponer que se han emitido las facturas a nombre de la sociedad en lugar de la persona física con el único fin de pagar menos impuestos, es una suposición gratuita, y que va en contra del principio de presunción de inocencia. La Sociedad ha considerado y sigue considerando que ha actuado siguiendo un criterio de interpretación como es el hecho de que esta es necesaria para el desarrollo de la actividad artística de la persona física, quien con sus solos medios personales no puede llegar a ejercer el conjunto de actividades que lleva consigo la actuación de esta. Invoca la necesaria concurrencia de culpabilidad y en el presente caso, cabe alegar discrepancias razonables que excluyen la culpabilidad de la recurrente, o cuando menos falta de claridad absoluta de los preceptos aplicables, teniendo en cuenta que la posibilidad de encontrar una interpretación razonable de las normas aplicables no agota en sí misma, todas las causas de exclusión del imprescindible elemento culpabilístico en la conducta del expedientado. El acto sancionador adolece de una específica falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, teniendo en cuenta que la presunción de buena fe juega a favor del administrado.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que del examen de la liquidación practicada por la Administración, aparece, en contra de lo afirmado por el recurrente, que la misma se encuentra debidamente motivada. Podría pensarse que lo que el recurrente ha ejercitado es lo que se conoce como "economía de opción"; es decir, que una persona física puede desarrollar su actividad profesional, bien como empresario individual o bien dentro del seno de una empresa y ciertamente esta opción es legítima, pero no siempre y en toda circunstancia. Contra lo afirmado de contrario, dado el carácter personalísimo de las prestaciones a realizar por el recurrente, que requieren su presencia física en los espacios en los que participa, es claro que la creación de una sociedad, a través de la cual factura los trabajos realizados, no tiene otra finalidad que conseguir una menor tributación, como consecuencia de la aplicación de unos tipos impositivos inferiores (los del Impuesto de sociedades) a los que serían aplicables en caso de realizar dicha facturación como persona física. Así pues, lo único que se ha perseguido es la obtención de una ventaja fiscal, pero no por los medios adecuados para ello, sino montando una estructura ficticia, que no responde verdaderamente a ninguna justificación real, salvo la ya citada. De hecho, como se puso de manifiesto tanto en la liquidación como en la resolución del Tribunal Regional, en los ejercicios inspeccionados los únicos ingresos obtenidos por la sociedad fueron los derivados de la participación del recurrente en

una serie de televisión y en espectáculos públicos, de modo que, sin la presencia física del recurrente no podrían llevarse a cabo las actividades presuntamente realizadas por la sociedad.

En cuanto a los cálculos llevados a cabo por la Inspección para determinar el valor de mercado, ya se ha dicho repetidamente que el método seguido es el establecido en el artículo 16.3,a) del Texto refundido de la Ley del impuesto de sociedades, de modo que la actuación administrativa debe considerarse suficientemente motivada. El recurrente afirma que dicha valoración no es conforme a Derecho puesto que la sociedad cuenta con medios personales y materiales suficientes para desarrollar las demás actividades anejas a la participación del recurrente. Sin embargo, lo cierto es que la sociedad no aporta absolutamente nada a la actividad artística del recurrente, pese a la "multitud de valores añadidos", aportados por la sociedad, a que se refiere el escrito de demanda. De hecho, podría en teoría admitirse la necesidad de una organización para llevar a cabo tales actividades pero cuando la sociedad, como ha quedado acreditado, no tiene más personal dependiente que el propio recurrente y su cónyuge, se hace difícil pensar que una estructura semejante tenga otra finalidad que la de obtener una tributación menor por los trabajos realizados por el recurrente. En cuanto a la afectación de un inmueble a la actividad, hay que señalar que se trata de una vivienda unifamiliar sita en una zona residencial y no puede considerarse en modo alguno el lugar de ejercicio de la actividad, ya que en ella viven el recurrente y su familia y la actividad realizada por aquél se lleva a cabo fuera del domicilio familiar, en las instalaciones de la empresa que le contrata (a él, aunque los contratos los pueda firmar una sociedad interpuesta) y dotándole de todos los medios necesarios para realizar esa actividad, de ahí que los gastos pretendidos deban ser considerados como propios y privados del recurrente y no como gastos necesarios de la sociedad.

En cuanto a la sanción impuesta, entiende el Abogado del Estado, que el artículo 191 de la Ley general tributaria tipifica como infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice o proceda la aplicación del artículo 161.1.b) de la propia Ley, supuesto en el que es perfectamente incardinable la conducta del sujeto pasivo en este caso. En el caso que nos ocupa, no puede admitirse que la conducta del recurrente fuera simplemente un error, sino que su actuar demuestra una clara intención de no satisfacer la cuota del impuesto que hubiera debido ingresar, al hacer constar en su declaración una cifra muy inferior a la realmente recibida. Tampoco pueden existir dudas sobre la culpabilidad del actor. En el caso que nos ocupa no cabe apreciar causas de exoneración, toda vez que, por un lado, la declaración del actor no es que haya distado mucho de ser completa y veraz, sino que ni siquiera ha existido. Tampoco puede entenderse que su comportamiento venga avalado por una aplicación razonable de la norma, puesto que ésta no ofrece dudas.

CUARTO.- En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir, como antecedentes de hecho relevantes, que en la liquidación de fecha 31 de agosto de 2010, en síntesis, se expresa lo siguiente: "En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los hechos siguientes:

1. En la constitución(13/06/96) de la sociedad TWINS PRODUCTIONS SL, aparece como único administrador la entidad RED AND BLUE MANAGEMENT SL, siendo Jacobo administrador de esta última, quien suscribe la totalidad del capital social de TWINS, nombrando como administrador a Eusebio.

Posteriormente (09/10/96), RED AND BLUE MANAGEMENT SL en calidad de socio único de TWINS PRODUCTIONS SL, adopta la decisión de cesar al actual administrador y nombrar como administradores solidarios a los cónyuges Loreto y Jacobo.

Por último (27/03/02), en la escritura de acuerdos sociales comparecen Loreto y Jacobo, como administradores (y únicos socios al 50%) de RED AND BLUE MANAGEMENT SL único socio de TWINS PRODUCTIONS SL, decidiendo cesar ambos como administradores solidarios y nombrar como único administrador a RED AND BLUE MANAGEMENT SL.

2. En los ejercicios de referencia, la entidad TWINS PRODUCTIONS S.L. (en adelante TWINS SL), retribuyó al obligado tributario en concepto de rendimientos del trabajo:

Retribución de TWINS a Jacobo

Sueldos y salarios

Cuota autónomos

Año 2005

50.000,00Eur.

2.754,96Eur.

Año 2006

37.000,00Eur.

2.809,68Eur.

3. En los años 2005 y 2006, la sociedad, TWINS S.L., (dada de alta en el epígrafe de I.A.E.965.1 "ESPECTÁCULOS EN SALAS Y LOCALES") obtuvo los siguientes ingresos:

En el ejercicio 2005 obtuvo unos ingresos por importe de 432.540,98-Eur. y de entre ellos, unos ingresos de explotación de 431.540,98 Eur.. Se detallan los mismos en el siguiente

AÑO 2005		
CLIENTE	CONCEPTO	IMPORTE
GLOBO MEDIA SA	Participar serie TV	431.912,00 €

En el ejercicio 2006 obtuvo unos ingresos por importe de 247.756,12 Eur. y de entre ellos, unos ingresos de explotación de 243.830,00 Eur.. Se detallan los mismos en el siguiente

AÑO 2006		
CLIENTE	CONCEPTO	IMPORTE
GLOBO MEDIA SA	Participar serie TV	243.830,00 €

4. Como se aprecia, todos los ingresos de explotación figuran facturados por la sociedad TWINS S.L a GLOBOMEDIA SA. Según las facturas, se corresponden con servicios prestados por Jacobo como actor de una serie de televisión, así como pluses por audiencia obtenida por dicha serie.

5. En el curso del procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el obligado tributario y la entidad TWINS S.L., que se describe más adelante en los Fundamentos de Derecho, por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en el art. 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 y en el art. 16 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Los hitos más relevantes del procedimiento se han recogido en Diligencia.

5.1 De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.1 a) del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , se procedió a comunicar a ambas partes vinculadas en fecha 24/09/2009, el inicio del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, incluyendo en dicha comunicación la definición de la operación vinculada objeto de regularización, los requisitos subjetivos, objetivos y temporales, la condición de aplicabilidad del precepto, así como los métodos de determinación del valor normal de mercado.

Asimismo y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.1 b), apartado 1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , se le concedió un plazo de 30 días a contar desde la fecha de notificación de la referida comunicación para efectuar las alegaciones pertinentes.

Al amparo del artículo 16.1b) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , el contribuyente presentó alegaciones.

5.2. El 27/01/2010 la Inspección procedió a comunicar a ambas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta en el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.1 c) del RD 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En dicha comunicación se le contestaron las alegaciones a la comunicación anterior, y se le puso de manifiesto que, de acuerdo con los distintos métodos que pueden ser tenidos en consideración para fijar el valor de mercado que se contempla en el artículo 16 del TRLIS, el método que se considera más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio de mercado del bien o servicio realizando un análisis de comparabilidad, y efectuando las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación (método previsto en el mencionado artículo 16.3.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto).

Asimismo y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16, apartado 1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , se le concedió un plazo de quince días a contar desde la fecha de notificación de la referida comunicación para efectuar las alegaciones pertinentes en relación con estos criterios, así como para aportar la documentación que considere pertinente.

Al amparo del artículo 16.1c) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , el contribuyente no presentó alegaciones.

5.3. En fecha 29/04/2010 y según lo dispuesto el artículo 16.1d) del Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio , se comunicó a ambas partes vinculadas el acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

6. En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de la entidad TWINS S.L., por los conceptos y periodos siguientes: Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, e Impuesto sobre el Valor Añadido, del 2T del año 2005 hasta el 4T del año 2006, ambos trimestres incluidos.

7. El procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada llevado a cabo en el seno de estas actuaciones ha determinado un valor de mercado distinto del valor convenido por las

CONCEPTO	AÑO 2005	AÑO 2006
VALOR DE MERCADO	303.070,98	172.740,73

Siendo esto así, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario como consecuencia de dicha corrección valorativa."

Posteriormente en la mencionada liquidación se argumenta, en resumen, lo siguiente: "2. Análisis de la operación vinculada respecto a la sociedad TWINS SL

2.1. Hechos constitutivos de la operación vinculada.

Como se ha indicado en el antecedente de hecho tercero, en los ejercicios de referencia, años 2005 y 2006, la sociedad TWINS S.L., obtuvo ingresos de explotación (IVA excluido) por importe de 431.912 euros y 243.830 euros respectivamente; todos ellos relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención en una serie de TV de D. Jacobo.

Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en los citados ejercicios por la entidad TWINS S.L. a favor de D. Jacobo fueron las siguientes:

- En el año 2005: 50.000 euros de retribución dineraria íntegra, y
- En el año 2006: 37.000 euros de retribución dineraria íntegra.

2.2. Requisitos subjetivos.

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 2, letra e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que señala:"(...)

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- (...).
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipe-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento..."

Según el artículo 42.1 del Código de Comercio (...)

"Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras..."

Jacobo y su cónyuge, Loreto son los socios (50% cada uno) y administradores de la sociedad RED AND BLUE MANAGEMENT SL, y esta sociedad es a su vez el único socio y administrador de la sociedad TWINS PRODUCTIONS SL.

Luego Jacobo, participa en el 50% del capital social de TWINS PRODUCTIONS SL, aunque lo haga indirectamente, a través de su participación en otra sociedad RED AND BLUE MANAGEMENT SL, de la que es titular del 50% del capital social. Y esta sociedad, RED AND BLUE, es la titular del 100% del capital social de TWINS PRODUCTIONS SL, luego ambas sociedades forman un grupo en el sentido que exige el C. Co. y la ley del Impuesto sobre Sociedades.

2.3. Requisitos objetivos

Las operaciones objeto de valoración son los trabajos realizados por Jacobo para la empresa TWINS PRODUCTIONS SL, por los que obtuvo rendimientos de trabajo personal en los ejercicios 2005 y 2006.

Los servicios que prestó Jacobo durante los ejercicios 2005 y 2006 consistieron en la participación en una serie de televisión. Por estos servicios, la empresa TWINS PRODUCTIONS SL facturaba a GLOBOMEDIA SA, que era la productora de la serie de TV.

A juicio de la Inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, Jacobo y TWINS PRODUCTIONS SL, no se ajusta al valor normal de mercado.

Los ingresos percibidos de GLOBOMEDIA SA por la entidad TWINS S.L., con motivo de las intervenciones de D. Jacobo, han sido pactados entre partes independientes, y son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a D. Jacobo.

TWINS SL es una sociedad que únicamente emite facturas, realiza la correspondiente gestión de cobro de las mismas y realiza pagos. Una parte importante de dichos pagos se corresponden con gastos de los que no se ha acreditado que estén relacionados con el ejercicio de la actividad de dicha sociedad, tal y como se refleja en la propuesta de regularización. Se trata, por tanto de una sociedad que no añade ningún margen, ni aporta valor añadido alguno a la actividad de actor que realizada por Jacobo, no asumiendo ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante.

Es aplicable en los ejercicios comprobados lo dispuesto en el artículo 45 del RDL 3/2004, de 5 de marzo, que se remite, a efectos de la valoración de operaciones vinculadas a lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS (valor normal de mercado), señalando asimismo lo siguiente:

"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% 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."

La consulta de la Subdirección General de Impuestos sobre Personas Jurídicas de 20-02-2007, número de consulta 2/2007, ya que hace referencia de manera expresa al caso previsto en el artículo 42.2 de la Ley 40/1998 del I.R.P.F., artículo que coincide con el artículo 45.2 de TRLIRP, dicha consulta establece el alcance de la expresión medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades respecto a una sociedad que ejerce las actividades propias de la profesión de arquitecto, en el caso que nos ocupa sería la profesión de artista.

(...)

A) Pues bien, en este sentido TWINS SL, es una entidad en la que como remuneraciones de personal sólo figuran las correspondientes a Jacobo y Loreto, cónyuge del anterior.

B) Respecto de los medios materiales, se concluye que No tiene inmuebles afectos.

- El domicilio fiscal de la entidad está situado en el despacho de la asesoría, en la c/ ODonnell 7-bjdcha. de Madrid.

- No hay ninguna prueba que implique afectación alguna del inmueble sito en Ps Club Deportivo nº 2, 31 de Pozuelo de Alarcón, que a pesar de estar contabilizado y adquirido a nombre de TWINS PRODUCTIONS SL; se trata de una chalé particular en una zona residencial, donde viven Jacobo y su familia, tal y como manifiesta la compareciente y como se deduce de la actuaciones llevadas a cabo para notificar la comunicación de fecha 06/07/09 del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación acerca del mismo, que recoge su cónyuge.

En diligencia de fecha 28/01/10, la compareciente se compromete a aportar alguna prueba que indique que en esta vivienda se realizaba alguna actividad, algo que como ha quedado constancia en las diligencias a lo largo de las actuaciones, no ha podido cumplir.

- Otros medios materiales contabilizados, cuyo importe no ha sido admitidos por la inspección como deducibles, debido a la ausencia total de documentos y justificación absoluta que prueben su realidad y en cualquier caso su afectación a la actividad de la sociedad, (diligencia de fecha 13/04/10).

-Según se desprende del contrato firmado entre TWINS PRODUCTIONS SL y GLOBO MEDIA SA (único cliente) de fecha 03/03/04 y anexo 26/05/04, es esta última la que..."pondrá a disposición del ACTOR los servicios de vestuario, maquillaje y peluquería..." también conviene "que será trasladado por GLOBO MEDIA SA al lugar del rodaje, siendo la productora quien correrá con los gastos del viaje, siempre en primera clase, y cuando se traslade en coche será de primera categoría y con chófer". Es decir es el cliente el que corre prácticamente con todos los gastos del actor necesarios para la realización de la serie, por lo que al tratarse de un único cliente, esta inspección considera que la mayoría de los gastos de coches, vestuario, viajes.....son de carácter particular del actor.

-La representación artística la lleva a cabo Dña. Loreto, cónyuge de Jacobo, que aunque no se aporta en ningún momento contrato o documento similar entre Dña Loreto y TWINS SL, lo manifiesta así la compareciente y se desprende del contrato celebrado entre esta última y GLOBO MEDIA, SA del que se adjunta copia en el expediente.

En la expresión "que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades", según la consulta 0002-07, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Personas Jurídicas, de fecha 20/02/2007, se ha de entender que "la empresa tenga el suficiente personal (distinto del contribuyente con el que se plantean la operación vinculada) con capacidad para prestar esos servicios sin depender de terceros..."

Esto, como se ha señalado, no se cumple en el presente caso, no teniendo la entidad ningún trabajador dependiente fuera del propio actor.

La sociedad no cuenta con medios personales (ni materiales) para poder por sí sola, sin la participación de D. Jacobo, prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza, ya que se trata de servicios que por sus características (actuación), estando condicionados a que sea D. Jacobo el que necesariamente preste el servicio; sus cualidades personales son esenciales para prestación del mismo, por lo que no son suficientes las funciones que realiza D^a. Loreto en la sociedad para que ésta pueda sin la participación de Jacobo prestar los servicios por los que factura a terceros.

Así, el que presta los servicios que la entidad factura a los clientes es únicamente el artista, no añadiendo la entidad obligada ningún valor añadido por sí misma."

Por otro lado se argumenta en la liquidación que "En el presente caso se produce una menor tributación, ya que la retribución satisfecha a por parte de TWINS SL a D. Jacobo resulta inferior de forma sustantiva a la normal de mercado, lo que da lugar a una menor tributación en el IRPF correspondiente a D. Jacobo, que no se compensa con la menor cuota tributaria que resultaría del ajuste en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a TWINS SL."

Añadiéndose en cuanto a la determinación del valor de mercado que en operaciones vinculadas que "En fecha 29/04/2010 y según lo dispuesto en el artículo 16.1d) del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , se comunicó a ambas partes vinculadas el acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

Cálculo del valor de mercado en 2005 y 2006.

La Inspección puso de manifiesto al obligado tributario en la comunicación la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas correspondientes al ejercicio 2005 asciende a un importe de 303.070,98 euros y en el ejercicio 2006 en 172.740,73 euros.

En los ejercicios 2005 y 2006, el importe de los ingresos obtenidos por TWINS PRODUCTIONS, SL de sus clientes por los servicios prestados por D. Jacobo ascienden a 431.912 Eur. y 243.830 Eur., respectivamente.

Sobre la base de dichos importes, y teniendo en cuenta el criterio adoptado por esta Inspección para la aplicación del método, se efectuaron las correcciones oportunas para obtener la equivalencia, teniendo en cuenta, en concreto y en el presente caso, el importe de los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido la sociedad TWINS PRODUCTIONS, SL.

En definitiva, se trata de determinar el valor de mercado de la prestación de servicios de D. Jacobo a TWINS PRODUCTIONS SL. Esta determinación del valor de mercado de los servicios se basa en considerar que lo que vale el servicio de D. Jacobo es el valor del servicio de TWINS PRODUCTIONS SL a sus clientes (431.912 Eur. en 2005 y 243.830 Eur. en 2006) una vez deducido del importe los pagos que TWINS PRODUCTIONS SL realiza para la prestación de estos servicios, es decir, los gastos relacionados con la actividad (128.841,02 Eur. en 2005 y 71.089,27 Eur. en 2006).

A continuación se detallan los gastos relacionados con la actividad en 2005 y en

GASTOS DEDUCIBLES 2005	
CONSUMO DE EXPLOTACION	20.000,00 €
REPARAC Y CONSERV.INST.TÉCN	3.188,13 €
REPARAC Y CONSERV MOBILIARIO	438,60 €
REPARAC Y CONSERV.PROC INFORM	302,50 €
SERV PROFES INDEPTES(asesoria)	13.864,44 €
SEGUROS	7.624,94 €
SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES	46,01 €
PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	3.792,84 €
VESTUARIO	12.000,47 €
GATOS VARIOS.TLEF.FAX	1.673,63 €
MATREIAL DE OFICINA	2.988,78 €
SUELDOS Y SALARIOS	50.000,00 €
AUTÓNOMOS JOSEFA	2.761,85 €
GASTOS FINANCIEROS Y SIMILARES	10.158,83 €
TOTAL	128.841,02 €
GASTOS DEDUCIBLES 2006	
GASTOS DE EXPLOTACION	7.755,59 €
ASESORIAS	3.877,80 €
SERV.PROF.INDEPTES	1.500,00 €
SEGUROS	7.813,00 €
SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES	343,38 €
PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	485,91 €
TELEFONO MOVIL	1.039,56 €
MATERIAL DE OFICINA	487,22 €
SUELDOS Y SALARIOS	37.000,00 €
AUTÓNOMOS JOSEFA	2.809,68 €
GASTOS FINANCIEROS Y SIMILARES	7.891,14 €
GASTOS EXTRAORDINARIOS	85,99 €
TOTAL	71.089,27 €

Por tanto, el valor normal de mercado correspondiente a la prestación de servicios efectuada por D. Jacobo A TWINS PRODUCTIONS SL en el 2005 asciende a 303.070,98 Eur. y en el 2006 asciende a 172.740,73 Eur..

Dichos valores se obtienen de la diferencia entre 431.912 Eur. (ingresos obtenidos por TWINS PRODUCTIONS SL de sus clientes) y 128.841,02 Eur. (gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido TWINS PRODUCTIONS SL) en el año 2005, y entre 243.830 Eur. (ingresos obtenidos por TWINS PRODUCTIONS SL de sus clientes) y 71.089,27 Eur. (gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido TWINS PRODUCTIONS SL) en el año 2006.

En dichos valores de mercado se incluye la remuneración que realizó TWINS PRODUCTIONS SL a D. Jacobo por importe de 50.000,00 Eur. en 2005 y 37.000 Eur. EN EL 2006.

Partiendo del método que se ha tenido en cuenta para determinar el valor normal de mercado de la prestación de servicios realizada por Jacobo a favor de TWINS SL., hay que tener en cuenta que en el presente caso sí procede realizar un ajuste, ya que aunque el servicio que presta Jacobo a TWINS SL. es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes, las circunstancias en que Jacobo presta el servicio a TWINS SL no son equiparables en su totalidad al 100% a las circunstancias en que dicha sociedad presta el servicio a terceros.

Esto es debido, tal y como se ha señalado, a que TWINS, SL que realiza una serie de pagos relacionados con la actividad que deben sustraerse de los ingresos que dicha entidad obtiene de sus clientes, para que las circunstancias en que se prestan los servicios de Jacobo a la sociedad sean equiparables.

TWINS SL es una sociedad que únicamente emite facturas, realiza la correspondiente gestión de cobro de las mismas y realiza pagos. Una parte importante de dichos pagos se corresponden con gastos de los que no se ha acreditado que estén relacionados con el ejercicio de la actividad de dicha sociedad, tal y como se refleja en la propuesta de regularización. Se trata, por tanto de una sociedad creada por Jacobo que no añade ningún margen, ni aporta valor añadido alguno a la actividad de actor que realizada por Jacobo, no asumiendo ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante.

La sociedad no cuenta con medios personales (ni materiales) para poder por sí sola, sin la participación de D. Jacobo, prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza, ya que se trata de servicios que por sus características (actuación), estando condicionados a que sea D. Jacobo el que necesariamente preste el servicio; sus cualidades personales son esenciales para prestación del mismo, por lo que no son suficientes las funciones que realiza D^a. Loreto en la sociedad ni los medios materiales de los que es titular para que la sociedad pueda, sin la participación de Jacobo prestar los servicios por los que factura a terceros.

Así, el que presta los servicios que la entidad factura a los clientes es únicamente el artista, no añadiendo la entidad obligada ningún valor añadido por sí misma.

Una vez determinado el valor de mercado correspondiente a la prestación de servicios realizada por Jacobo a favor de la entidad TWINS SL, que según se ha expuesto da lugar a una retribución por importe de 303.070,98 Eur. en el ejercicio 2005 y por importe de 172.740,73 Eur. en el 2006, habrá que considerar dicho importe en la propuesta de regularización contenida en la presente acta como un gasto relacionado con la actividad, considerando que dicha prestación de servicios se concreta en la intervención de Jacobo en una serie de televisión. Y teniendo en cuenta asimismo que el importe declarado por TWINS SL por este concepto asciende a 431.912 Eur. en 2005 y 243.830 Eur. en 2006."

QUINTO.- Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se debe tener en cuenta que el 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, en su art. 16.1 determina que "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"

Por su parte, el art. 44.1 de la misma norma establece que "La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.º 3 de esta ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario" y seguidamente, el art. 45, que regula las Operaciones vinculadas, establece lo siguiente:

".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 .

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 , 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."

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Esta Sección ha declarado al respecto, que la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21

de junio de 2007 que proclama: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actualart. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales,...., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales.". En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete, en todo caso, a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

En el presente caso, del análisis de los elementos fácticos que quedan acreditados en las actuaciones de comprobación e investigación se infiere con absoluta claridad que la sociedad Twins Productions, S.L., de la que el recurrente posee el 50% de las participaciones de forma indirecta a través de la titularidad del 50% de las participaciones de la sociedad Red and Blue Management, S.L., que a su vez es titular de la totalidad de las participaciones de la sociedad Twins Productions, S.L., carece de causa dentro de la relación de servicios como artista del recurrente persona física y la entidad Globomedia S.L., pues de los elementos tenidos en cuenta por la Administración, se puedan destacar que la sociedad Twins Productions, S.L. no contaba con personal que pudieran colaborar o realizar la actividad propia y exclusiva del recurrente, la totalidad de la facturación a Globomedia, S.L. no justifica una prestación de servicios distinta de la efectuada por la persona física del recurrente en su condición de actor, debiendo tener en cuenta que en modo alguno se acredita que existieran contratos de trabajo como asalariados de Twins Productions, S.L..

Por otra parte, en cuanto a las funciones a las que se refiere la recurrente que realiza la otra socia de la sociedad al 50%, no resultan relevantes para justificar la realización de la actividad que pretende el recurrente por la indicada sociedad, teniendo en cuenta que tampoco consta contrato de trabajo ni inscripción en la Seguridad Social, pues las simples funciones de firmar contratos con Globomedia S.L., como representante del recurrente, no constituyen propiamente una ordenación de medios materiales y humanos en desarrollo de la actividad profesional de Twins Productions, S.L. que determine la facturación a Globomedia, S.L., que no justifican que sea la propia sociedad la que realiza la actividad y no el socio persona física actor.

En relación la actividad facturada a Globomedia, S.L. en concepto de "Participar serie TV", debe ponerse de manifiesto que es la prestación de servicios del recurrente persona física en la que se concreta la actividad, pues como se indica en el informe ampliatorio al acta, tal y como se desprende del contrato privado firmado entre las partes, la prestación de servicios se concreta en la intervención de D. Jacobo en una serie de televisión, siendo la única persona de la sociedad Twins Productions, S.L. que es objeto de la indicada prestación de servicios según el referido contrato.

Sin embargo la mencionada actividad, que es la que es objeto de facturación en los ejercicios objeto de litigio, se pretende que se desarrolla en el domicilio de la sociedad Twins Productions, S.L., en el que habita con su esposa a partir de 2009, que es la socia al 50% con el primero, domicilio que no consta que tenga acondicionada parte alguna para el ejercicio de la actividad pretendida.

De lo expresado debe concluirse que no resulta acreditado que Twins Productions, S.L. tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios al único cliente al que facturó, correspondiéndole la carga de la prueba al recurrente, conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria.

Debe tenerse en cuenta la vinculación de la persona física, prestador real de los servicios, con la sociedad Twins Productions, S.L. pues el único cliente de Twins Productions, S.L. es Globomedia, S.L., siendo prestador de los servicios facturados la persona física del recurrente.

A estos efectos, la interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que el recurrente persona física desarrolla constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de prestación de servicios del recurrente persona física y la entidad destinataria de los mismos, Globomedia, S.L., pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no presta, como ya se ha declarado por esta Sala en otros litigios similares.

No se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades, ni tampoco el desarrollo por las mismas de otras actividades en otros ejercicios, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación de prestación de servicios en la que no tenía participación alguna.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa de de la persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada.

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

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

Por otra parte, como ya se ha indicado, no puede considerarse acreditado por el recurrente que el inmueble a que alude en la demanda se encuentre afecto a la actividad, por lo que no puede tener efectos en orden a la determinación del rendimiento imputable al recurrente en la valoración de las operaciones vinculadas, siendo indiferente a estos efectos que en los ejercicios objeto de comprobación el recurrente no tuviera su domicilio en el referido inmueble, pues lo que no queda acreditado por el recurrente es que dicho inmueble estuviera afecto a la actividad de la sociedad en relación con las facturas cuestionadas, no probando que se desarrollara actividad alguna por la sociedad en dicho inmueble, sin que pueda considerarse suficiente a estos efectos que fuera el domicilio social o fuera adquirido por la sociedad, sin perjuicio de la valoración de las actuaciones seguidas frente a la sociedad, que no son objeto del presente recurso. Pudiendo señalarse que consta en la liquidación que se ha procedido a efectuar el ajuste bilateral en relación con la sociedad..

En cuanto a las alegaciones del recurrente relativas a la contabilización de las facturas por la sociedad, como reiteradamente ha señalado esta Sala, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición en el IVA y el gasto en el I. sobre Sociedades. Por tanto, la existencia de factura y su contabilización es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas y gastos. De igual manera, el objeto social es insuficiente, por sí solo para acreditar la afectación de los bienes adquiridos a la actividad de la sociedad a efectos de la deducibilidad de las cuotas soportadas en su adquisición y su deducibilidad como gasto. Todo ello sin perjuicio de lo que pueda resultar de la impugnación de la regularización realizada a la sociedad.

Pudiendo añadirse, la existencia de ventaja fiscal y el perjuicio para la Hacienda Pública, dado que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, verdadera prestadora de los servicios, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también podría incidir en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad del recurrente e incluso de carácter privado y en lo que a los dividendos se refiere puede haber reparto o no de los mismos, por lo que de ninguna manera se ha producido un supuesto de economía de opción. También aunque se produjera reparto de dividendos se produciría entre los dos socios, repartiendo la carga fiscal, cuando realmente los servicios se prestaron únicamente por una persona física que es socio tan sólo al 50%.

En relación con las alegaciones del recurrente referidas a que el artista necesita una organización que gestione sus contratos, que le represente ante las negociaciones que necesariamente tienen que llevarse a cabo antes de la firma de los mismos, que lleve el control económico y administrativo, que facture, que atienda a los medios de comunicación, ha de señalarse que con independencia de que en determinados casos y no en todos, pueda darse esa necesidad a la que alude el recurrente, no queda acreditado en el presente caso que la sociedad de la que es partícipe haya realizado tales trabajos en relación con las facturas emitidas por dicha sociedad a Globomedia, S.L., pues carece de medios materiales y humanos para la prestación de los mismos, como ya se ha indicado, al no tener asalariados, sin que las funciones de la otra socia de la misma, esposa del recurrente, haya quedado acreditado que constituyan funciones de la sociedad, al no aportar contrato de la misma con la indicada sociedad ni ninguna otra justificación que pruebe que se trata realmente de funciones realizadas por la sociedad, correspondiéndole la carga de la prueba al recurrente, conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, como ya se ha indicado, ya que el contrato firmado con Globomedia, S.L. por la referida socia en representación de Twins Productions, S.L. no determina por sí sólo que deba considerarse que las funciones indicadas hayan sido prestadas por la sociedad.

En cuanto a las obligaciones de las partes contratantes derivadas del contrato entre las sociedades referidas, ha de precisarse que las obligaciones derivadas de los contratos entre las partes no determinan la calificación de la relación jurídica tributaria frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 13 de la Ley General Tributaria.

Por tanto, es conforme a Derecho la decisión administrativa de imputar al recurrente persona física, la prestación de los servicios objeto de las facturas cuestionadas, lo que comporta la legalidad de la regularización.

SEXTO.- En cuanto a la sanción impuesta, sobre la motivación de la culpabilidad a que alude el recurrente, entre otras consideraciones, se expresa lo siguiente: "B) Aplicación al caso concreto La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (en este caso en lo referido a operaciones vinculadas) y la incumple, a diferencia de los

supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria, que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable.

A juicio de esta Oficina Técnica, concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Jacobo (junto con su esposa, Loreto), es administrador y socio de la sociedad TWINS PRODUCTIONS SL.

Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

Es el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla, junto con su cónyuge. La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad económica realizada por la persona física. Se ha hecho constar que Jacobo presta servicios a TWINS, y ésta se los presta a productoras de televisión. Son servicios personalísimos, que ha de prestar el actor, porque se trata de interpretar un papel en una determinada serie o programa de televisión, y que la sociedad por sí sola no está en disposición de prestar. Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física a la productora, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.

Es necesario precisar que no procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido. Pero la retribución fijada al actor por parte de TWINS fue de 50.000 y 37.000 euros cada año, mientras que lo que pagó la productora a TWINS por contar con los servicios del actor fue de 431.912 y 243.830 euros.

La mencionada valoración, realizada por la sociedad y la persona física, ha carecido a juicio de la inspección del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente. El beneficio para la persona física es obvio, pues con este actuar elude la aplicación de los tipos marginales más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declarando una bases imponibles notoriamente inferiores a las debidas; mientras que los ingresos tributan en sede de la sociedad conforme al Impuesto sobre Sociedades, aplicando incentivos en el tipo de gravamen como empresa de reducida dimensión, y engrosando además indebidamente el capítulo de gastos, gastos que no tendrían cabida en la parte de la autoliquidación de la persona física que se refiere a los rendimientos del trabajo personal.

Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF. Además, la concurrencia de la persona jurídica ha permitido beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad.

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que él como socio administrador ha prestado a la sociedad en los ejercicios 2005 y 2006 y que está ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos.

No pueden apreciarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa. No puede apreciarse interpretación razonable de la norma en su actuación, ni existe una laguna legal, ni concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible.

(...)

Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que ha actuado, cuando menos negligentemente, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario público.

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios inspeccionados, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003.

Así, a juicio de esta Oficina Técnica, 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 han permitido 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 e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física."

Pues bien, las expresiones contenidas en dichos párrafos, que se refieren propiamente a la culpabilidad de la conducta del sujeto sancionado, debe considerarse que contienen la motivación suficiente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no constituyen una simple manifestación genérica, sino que expresan la necesaria concreción e individualización en este concreto caso, concretando en qué consistió la intencionalidad de su conducta, teniendo en cuenta que se relata una sucinta descripción del hecho que dio lugar a la regularización practicada y se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que

consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, conteniendo las referidas expresiones la valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad, argumentos del acuerdo sancionador que cumplen lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» (SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8), de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» (Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo). En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

En el presente caso no cabe considerar que concurra una interpretación razonable de la norma pues son suficientemente claras las normas aplicables, sin que por el recurrente se aporte ninguna interpretación razonable de las normas.

Por tanto no puede considerarse que se haya determinado la responsabilidad de forma objetiva, sino atendiendo a la intencionalidad aunque sea a título de simple negligencia, de la conducta de la recurrente, encontrándose dicha conducta debidamente tipificada, y en el acuerdo sancionador se concretan los preceptos de la Ley General Tributaria donde se tipifica la sanción impuesta y se motiva de forma adecuada sobre la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor.

De lo anterior se desprende que no se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia, pues queda debidamente acreditados por la administración los elementos constitutivos de la infracción.

Por ello tampoco se produce vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, que se satisface con el acceso al presente proceso y a la presente sentencia, aunque no sea en el sentido pretendido por la recurrente.

En consecuencia, procede desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

SÉPTIMO: En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones.

FALLO

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Jacobo, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de mayo de 2013, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 y 2006, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas al recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para unificación de doctrina.

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

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

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052015101144