

# EDJ 2015/249456

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 1-12-2015, nº 1145/2015, rec. 901/2013  
Pte: Peña Elías, Mª Antonia de la

## ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	2
FALLO .....	7

## FICHA TÉCNICA

Favorable a: Contribuyente; Desfavorable a: Administración estatal  
Procedimiento: Recurso contencioso-administrativo

### 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

33009750

NIG: 28.079.00.3-2013/0016870

Procedimiento Ordinario 901/2013

Demandante: LAZARO PRODUCCIONES, S. L.

PROCURADOR D. /Dña. IRENE ARANDA VARELA

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 1145

RECURSO NÚM.: 901-2013

PROCURADOR Dña: Irene Aranda Varela

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 1 de Diciembre de 2015

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 901-2013 interpuesto por Lazaro Producciones S.L representado por la procuradora Doña Irene Aranda Varela contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25.6.2013 reclamación nº NUM001, interpuesta por el concepto de Impuesto de Sociedades 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 emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo la audiencia del día 24-11-2015 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de la Peña Elías.

# FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto de impugnación la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2013, que desestimó la reclamación económica administrativa número NUM001, deducida por la representación de la sociedad recurrente, Lazaro Producciones S.L. contra liquidación derivada de acta de disconformidad A02/ NUM002 en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por importe a devolver de 66.710,07 euros, incluyendo intereses de demora.

La citada resolución confirmó la liquidación, ya que se está valorando la relación socio-sociedad que como operación vinculada que es debe valorarse a precio de mercado entre partes independientes en libre competencia de conformidad con los artículos 16 del TRLIS redactado por la Ley 36/2006 contra el Fraude; no se trata de rendimientos de actividad económica sino de rendimientos de trabajo, porque Lazaro solo emite y cobra facturas y hace pagos, pero los servicios artísticos de carácter personalísimo los presta solo el socio y solo el socio puede prestar (participación como actor en series y programas de televisión, en spots publicitarios) y la sociedad no añade valor alguno a la actividad ni puede prestar los servicios y además los servicios no fueron remunerados y debieron serlo; la liquidación se encuentra debidamente motivada y recoge los elementos del artículo 102 de la LGT y se motiva también la carencia de medios materiales y humanos por parte de la reclamante; no procede descuento alguno de las plusvalías generadas por las personas contratadas y en su caso subcontratadas de las rentas imputadas al administrador, teniendo en cuenta el carácter personalísimo de los servicios prestados; no procede la imputación del 85% del rendimiento neto de la sociedad sino el 100, ya que no se encontraba en vigor el Real Decreto 1793/2008 para poder aplicar el artículo 16.6 del RIS, redactado por el artículo 10 de ese Reglamento y si que resultaba aplicable el artículo 16.4 del TRLIS, porque la reforma operada por la Ley 36/2006, era aplicable a los periodos impositivos a partir del 1/12/2006; no se trata de un supuesto de economía de opción, porque se crea una sociedad que no añade nada a la actividad creativa de su único socio combinada con la ausencia de la obligatoria valoración a precio de mercado de la operación vinculada entre socio y sociedad solo para eludir los tipos impositivos progresivos del IRPF mas elevados que los del Impuesto sobre Sociedades, con posibilidad de deducir mayores gastos en este último impuesto; la cuestión de la calificación de las rentas del socio es una pretensión nueva que por ello no puede resolverse y en cuanto a los intereses de demora es correcto el cálculo que hace la Administración por haberse hecho el cálculo desde el 25/07/2008 hasta la fecha de la liquidación y es correcta la base que se toma correspondiente a la cantidad autoliquidada por la reclamante.

SEGUNDO.- Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

En la liquidación que deriva del acta A02/ NUM002, relativa al ejercicio 2007 del Impuesto sobre Sociedades, se hace constar, en esencia, lo siguiente:

1º) autoliquidación del IS de 2007 de la sociedad recurrente Lazaro Producciones SL NIF B83929349 por importe de 9.164,70 por actividad del epígrafe del IAE 003 actores de cine y teatro.

2º) Lázaro Producciones, S.L., comenzó sus operaciones como sociedad de responsabilidad limitada con fecha de 04 de marzo de 2004, según acredita escritura pública del mismo día, inscrita en el Registro Mercantil e incorporada al expediente.

Conforme al artículo 2 de sus Estatutos, "la compañía tiene por objeto de su actividad":

1) Dirección, realización y producción de obras teatrales o audiovisuales. 2) Intervención como actor, director, productor y realizador en todo tipo de obras y espectáculos artísticos, tales como el teatro, cine y televisión, así como en anuncios publicitarios en todo tipo de medios audiovisuales. 3) Realización de actividades de animación socio cultural. 4) La organización, producción y ejecución de espectáculos públicos y artísticos de toda índole, así como la realización de toda clase de galas, conciertos, y giras de actores, artistas, músicos, cantantes, grupos, etc, en cualquier medio audiovisual. 5) La organización, dirección y realización de actividades pedagógicas especialmente la organización, dirección y ejecución de cursos. 6) Escuela de música y de arte dramático. 7) La prestación de servicios de publicidad, mediante anuncios, carteles, folletos, películas publicitarias, negociación de patrocinios y esponsorización; relaciones públicas, promoción de ventas publicitarias, regalos y reclamos publicitarios, y en general, cualquier servicio independiente de

publicidad. 8) La explotación de todo tipo de negocio de Hostelería, distribución de bebidas, productos de alimentación, intermediación en dichos negocios así como cualquier modalidad de explotación de dichos servicios por sí mismo o mediante subcontrata.

El domicilio social de la entidad LAZARO PRODUCCIONES, SL se encuentra situado desde su constitución en la Calle Suero de Quiñones no4 de Madrid, donde se encuentra domiciliada la sociedad Sistema Operativo Fiscal SL, a la que el obligado tributario le otorgó poderes amplios, según escritura adjunta al expediente de fecha 04-03-2004 facultándole entre otras a ejercitar acciones ante la Seguridad Social, tales como altas, bajas de trabajadores, nóminas, inspecciones de trabajo, etc, ante las delegaciones de Hacienda, en relación a requerimientos, inspecciones, firma de impuestos y autoliquidaciones, presentar por vía telemática declaraciones o comunicaciones, comparecer ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación, firmar facturas emitidas por la sociedad, etc.

3º) Durante los ejercicios objeto de comprobación D. Juan Ramón, con NIF NUM000 es administrador y socio único (participación 100%) de la entidad LAZARO PRODUCCIONES S.L., con NIF B83929349.

No figura que D. Juan Ramón haya percibido rendimientos de trabajo ni de actividad profesional provenientes de la sociedad LAZARO PRODUCCIONES, SL. Tampoco se han aportado contratos que rijan las relaciones económicas entre socio y sociedad.

Paralelamente se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de D. Juan Ramón. Durante estos ejercicios de referencia, el socio no obtuvo ingresos abonados por la sociedad, aunque prestaba los servicios facturados por ella a terceros.

Tal y como se desprende de las facturas emitidas por LAZARO PRODUCCIONES, SL y de los contratos suscritos entre la sociedad y terceros, todas las prestaciones de servicios consistieron en la realización de actividades artísticas, llevadas a cabo en su totalidad por D. Juan Ramón. Consistieron en la participación en programas de televisión, participación en promociones y campañas publicitarias, cesión de los derechos de imagen del artista y participación en series de televisión y películas de cine, servicios personalísimos prestados en exclusiva por este señor como artista, habiendo obtenido en 2007 en concepto de ingresos de actividad artística 341.171,84 euros.

4º)Lazaro Producciones SL no lleva a cabo actividad economica alguna, tiene como medios personales tres empleados en 2007 cuyos contratos, categoria y cotización es la de auxiliares administrativos que tienen su domicilio en Cordoba, sin embargo Lazaro Producciones tiene su domicilio en Madrid donde deben llevarse las labores administrativas para las que fueron contratados. La contabilidad la lleva el representante a través de la entidad Sistema Operativo Fiscal con domicilio social y fiscal en la calle Suero de Quiñones 4,1ºC, donde tambien se encuentra el domicilio fiscal y sede de Lazaro Producciones SL y la representación artistica del recurrente se lleva a cabo por la entidad Masala Films SL que no tiene contrato escrito y que cobra el 15% de los contratos celebrados según se reconoce. En cuanto a los medios materiales en el inmovilizado material se incluye una vivienda unifamiliar con plaza de garaje situada en la calle Alfileritos 3 de Toledo, unas obras en el mismo inmueble y el mobiliario del mismo cuya afectación a la actividad no se justifica ni se prueba la preparación de guiones, ademas de que el domicilio fiscal y sede de Lazaro Producciones se encuentra en Madrid en la calle mencionada y el domicilio fiscal y la vivienda habitual del sujeto pasivo se encuentran en Madrid en la calle Campomanes 10,4ºD.

5º)Se contabilizan gastos por importe total de 106.664,82

6º)Se califica de operaciones vinculadas las que tienen lugar entre contribuyente y la sociedad y se valoran a precio de mercado por el método de precio libre comparable acudiendo a los datos correspondientes a los ingresos que Lazaro Producciones ha obtenido de terceros a los que presto sus servicios artisticos personalisimos el sujeto pasivo (participaciones en programas y papeles en series de televisión, cine, spots publicitarios y cesión de los derechos de imagen). Lazaro Producciones no remunera al socio por los servicios que le presta.

7º)En 2007 Lazaro Producciones obtuvo ingresos de la actividad artistica prestados por el contribuyente por importe de 341.171,84 euros y unos gastos una vez deducidos los no admitidos relativos al inmueble de Toledo por falta de acreditación de su afectación a la actividad de 94.505,47 euros

8º)Valor de mercado: $341.171,84 - 94.505,47 = 246.666,37$  euros

9º)El valor de mercado anterior minora la B.I. en el Impuesto sobre Sociedades de 2007 de Lazaro Producciones e incrementa la B.I. en el IRPF de 2007 del socio en concepto de rendimientos de trabajo.

10º)El actuario formula propuesta de liquidación con resultado siguiente:

-Base Imponible declarada en 2007: 237.917,02

-Regularizacion:-246.666,37

-Base Imponible comprobada:-8.749,35

-Intereses de demora:1.345,08 euros

-Resultado a devolver: 65.710,07 euros

La propuesta anterior es aprobada por el acto de liquidación calificada de provisional por aplicación del artículo 190.2.d) del RGAT, fijando los intereses de demora en 1.345,08 euros y por tanto la devolución quedo fijada en 66.710,07.

La liquidación provisional anterior ha sido impugnada en la reclamación económico administrativa desestimada por el acuerdo recurrido.

TERCERO.- La entidad actora solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida alegando en síntesis que:

En cuanto a la valoración que hace la Inspección de la operación vinculada no tiene en cuenta que si Lazaro Producciones no tiene medios materiales y humanos y sus ingresos proceden de actividades profesionales debe calificarse de sociedad profesional y tributar al tipo del 40 por 100 sin valoración de operación vinculada. Se aplica de hecho el régimen de transparencia fiscal.

Se trata de un supuesto de economía de opción en la que la adopción de la forma societaria se debe a razones organizativas y de limitación de la responsabilidad y desde la perspectiva fiscal porque los tipos impositivos en el IRPF son más alevados y hay que adelantar el impuesto en las retenciones

Concurre falta de motivación en lo que se refiere a las conclusiones de la Inspección en cuanto a la carencia de medios materiales y humanos, pues en relación al personal se han acreditado contratos nominas y cotizaciones y se ha admitido el gasto, queda justificada la afectación del inmueble del inmovilizado a la actividad y la existencia de despacho profesional se impone una prueba diabólica, siendo indiferente que un tercero asumiera la representación artística.

Se ha producido una situación de enriquecimiento ilícito en relación a la amortización del inmueble del inmovilizado porque sino hay afectación tampoco cabe amortización pero finalmente la Inspección estima que la dotación se hace en un ejercicio prescrito y no puede tocarse pero admite la reversión de la amortización, de modo que no admite el gasto pero sí imputa el ingreso.

La renta imputada al socio debe calificarse de rendimientos de actividad económica.

Los intereses de demora han sido incorrectamente calculados en cuanto a las fechas para iniciar y finalizar su cómputo y en cuanto a la base de 9.164,70 euros que corresponde al importe de su autoliquidación, ya que el ingreso se produjo el 25/7/2008, la liquidación se notificó el 26/9/2011 y la cantidad indebidamente ingresada ascendía a 65.363,99.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en relación con las operaciones realizadas entre la sociedad y el socio, que el criterio de la Administración es lógico teniendo en cuenta que la sociedad carece de medios personales y materiales adecuados para la prestación de los servicios facturados a terceros, siendo el socio la única persona habilitada para ello y sin que la sociedad aporte nada ni corra riesgo empresarial alguno incluso se pudieron prestar sin la intermediación de la sociedad.

No es de aplicación el artículo 16.6 del RIS, porque no hay retribución alguna de la sociedad al socio ni la sociedad dispone de medios humanos y materiales adecuados para la prestación de servicios y si resultan de aplicación como recoge el acuerdo de liquidación los artículos 16 del TRLIS y del RIS ya que la sociedad se limita a emitir y cobrar facturas y gestionar pagos por los servicios artísticos personalísimos prestados por el recurrente.

En cuanto a la calificación de los rendimientos aunque en la práctica a veces pueda ser difícil, los rendimientos de la actividad económica siempre requieren la ordenación autónoma de medios de producción y el recurrente no lo hace así y adicionalmente los servicios no han sido retribuidos por la sociedad de la que es socio y administrador único, el recurrente nunca ha facturado a la sociedad rendimientos de actividades económicas y sus servicios son personalísimos y en exclusiva.

No hay falta de motivación porque el recurrente conoce los hechos y las causas de la regularización sin indefensión. Resulta de aplicación el artículo 16 del TRLIS en su redacción por el artículo 1.2 de la Ley 36/2006, contra el Fraude, para periodos impositivos iniciados a partir del 1/12/2006 y también es correcto el procedimiento seguido, puesto que el procedimiento establecido por el artículo 16 del RIS es aplicable a los procedimientos inspectores iniciados a partir de 19/11/2008 a los que resulte de aplicación el procedimiento del artículo 16 del TRLIS en su redacción por la Ley 36/2006. No hay economía de opción al no justificarse otras ventajas económicas que la ventaja fiscal la sociedad no añade valor a la actividad, se infringe las normas sobre operaciones vinculadas y se aplican menor tipo impositivo y mayores gastos. La liquidación de intereses de demora es correcta aplicando la doctrina del TEAC desde 25/07/2008 hasta 15/9/2011, fecha de la liquidación. No hay enriquecimiento injusto por duplicidad de partidas porque a pesar de que la amortización del inmueble de Toledo era improcedente por falta de afectación a la actividad económica, en el momento en que se hizo el primer ajuste por amortización en 2004 afectaba a un ejercicio prescrito cuando se siguió el procedimiento inspector y no podía modificarse y por ende tampoco la reversión de la amortización dotada en ejercicios anteriores por encima de la contable.

QUINTO.- En primer lugar se plantea que no procede la calificación de operación vinculada.

Sin embargo de acuerdo con la normativa vigente en 2007 resultaba obligada la calificación de operación vinculada y su valoración a precio de mercado entre partes independientes y en situación de libre competencia, que es un régimen distinto que el de transparencia fiscal.

En efecto, además de que el obligaba a esa valoración en el IRPF de la persona física vinculada por remisión al artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Este último precepto en su redacción dada por el artículo 1.2 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir de 1/12/2006, obligaba a la calificación y a la valoración de las operaciones vinculadas en los términos siguientes:

Artículo 16 Operaciones vinculadas

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.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes....

Se alega por la parte actora la falta de motivación de la carencia de medios personales y materiales de la sociedad en que se basa la Inspección.

La motivación enlaza con el derecho de defensa y en este caso la parte actora conoce y rebate los hechos en los que se basa la Inspección para concluir que la sociedad no tiene dichos medios con respeto al , General Tributaria.

El beneficio empresarial tiene que ser consecuencia del desarrollo de una verdadera actividad comercial y ya adelantamos que en este caso la sociedad recurrente no aportó ningún medio material ni personal que añadiese valor a la actuación personal del socio.

En la demanda se afirma que la actora tiene medios materiales como soporte para que el recurrente prestase sus servicios a terceros, pero lo cierto es que no ha aportado prueba alguna que avale su tesis, la cual entra en abierta contradicción con las conclusiones que se mantienen en las liquidaciones impugnadas, que se basan en elementos probatorios que no han sido desvirtuados y que evidencian que la recurrente carece de la infraestructura necesaria para proporcionar medios que permitan incorporar valor a la actividad del socio como persona física.

Lázaro Producciones SL es una sociedad que carece de medios humanos y materiales adecuados para la prestación de los servicios de los que se trata, que no imputa rendimientos de actividades económicas ni de trabajo al socio que es quien realmente presta los servicios artísticos y el único que puede prestarlos.

A lo largo de las actuaciones inspectoras ha quedado probado que Lázaro Producciones SL en 2007 tiene tres empleados con categoría y cotización a la Seguridad Social de auxiliares administrativos que viven en Córdoba, donde tienen su residencia cuando el domicilio y la sede de la sociedad se encuentra en Madrid y donde se debían prestar las labores administrativas para las que fueron contratados y además la contabilidad de la sociedad la lleva el representante de la sociedad a través de una sociedad con sede en Madrid y la representación artística es llevada por la entidad Marsala Films SL con domicilio también en Madrid y en cuanto a los medios materiales, el inmueble de Toledo, con sus obras de rehabilitación y su mobiliario que integra el inmovilizado material de la sociedad, es una vivienda cuya afectación a la actividad no se ha acreditado ni tampoco para la preparación de guiones que se alega; tampoco se ha probado la actividad de captación de clientes y contratos que hacen que puedan obtenerse los ingresos y que el socio no puede llevar a cabo por falta de tiempo y de experiencia.

No se trata de una prueba diabólica sino de acreditación de la existencia de medios materiales y humanos adecuados para el ejercicio de la actividad de la que se obtienen los ingresos y por la que se declara

La Administración tributaria sostiene que las operaciones se concretan en la intervención exclusiva y personal del Sr. Juan Ramón en programas y series de televisión, películas de cine, spots publicitarios y cesión de sus derechos de imagen sin que la sociedad haya efectuado ninguna actividad económica que implique un valor añadido a lo realizado por la persona física, no asumiendo ningún riesgo ni aportado ningún activo propio que sea relevante al carecer de los medios materiales y humanos necesarios para ello. Por tanto actúa correctamente al valorar las operaciones en el importe de los ingresos obtenidos por Lázaro de sus clientes por los servicios prestados por el socio, deduciendo de aquéllos los gastos relacionados con la actividad en que había incurrido Lázaro.

SEXTO.- La siguiente cuestión a tratar es la relativa a la existencia de economía de opción porque según dice la actora la adopción de la forma societaria se debe a razones organizativas y de responsabilidad además de la menor tributación por tipo impositivo inferior y falta de anticipo del impuesto que resulta de las retenciones.

Llama la atención que en sede del socio se haya negado la ventaja fiscal que ahora se reconoce añadiendo la concurrencia de otros motivos.

En cualquier caso ya hemos dicho que Lázaro Producciones no añade nada a los servicios artísticos prestados por el socio puesto que no se acredita el desarrollo de actividad alguna al margen de los servicios personalísimos que presta el socio y por tanto las razones organizativas y de responsabilidad no existen.

No se justifica con la intermediación de Lázaro Producciones SL y la omisión de la obligada valoración de la operación vinculada existente, ninguna ventaja económica ni de ningún tipo salvo la elusión fiscal parcial o de una menor tributación en el IRPF que la que

correspondería a los ingresos obtenidos por los servicios artísticos personalísimos prestados por el socio tributando directamente como exige la normativa de este impuesto.

Se produce como sostiene la Inspección un remansamiento de rentas en sede de la sociedad que se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades donde el tipo impositivo es menor y cabe deducir mayores gastos que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que el tipo marginal es más elevado y por lo que se refiere al reparto de dividendos puede ocurrir que no se distribuyan beneficios o que se repartan al albur de la entidad. No se trata de una opción entre dos posibilidades legítimas de tributación.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de junio de 2011, recurso 4499/07, afirma: "En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

Y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006 asunto C-255/02, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma: "74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40).

El mismo Tribunal en la sentencia de 21 de febrero de 2008, señala: 58 " Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

SÉPTIMO.- La parte actora discrepa también de la calificación de rendimientos de trabajo porque considera que son rendimientos de actividad económica y que procede la deducción del 5% en concepto de gastos de difícil justificación.

Esta alegación es ajena a este recurso puesto que debe hacerse valer contra de la regularización que se practicó al socio.

En cualquier caso reproducimos la fundamentación jurídica que para rechazar esta pretensión se recoge en la sentencia dictada en el recurso 900/2013 promovido por el socio único de la mercantil actora contra el resultado de la regularización del IRPF de 2007:

El, sobre 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 y a tenor del art. 16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, que es el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En este supuesto existe un precio real de mercado, que fue el convenido entre la sociedad actora y las entidades a las que prestó sus servicios el socio y recurrente Sr. Juan Ramón, la base imponible correspondiente a esas operaciones vinculadas tiene que venir determinada por los rendimientos obtenidos en ese concepto por dicha sociedad menos los gastos en que incurrió para su obtención, Lazaro Producciones no aportó ningún medio propio (ni material ni personal) para que el socio prestase sus servicios a terceros, no habiendo asumido tampoco riesgo alguno y para el socio y recurrente que no recibió remuneración alguna por los servicios personalísimos que prestó a Lazaro Producciones debe implicar la imputación de los rendimientos obtenidos por la sociedad de los que ya se han deducido los gastos acreditados que se han suprimido de la base imponible de la sociedad.

La discrepancia del recurrente es absoluta pero considera que si procediese la regularización y la imputación de los rendimientos deben calificarse de rendimientos de actividad económica y no de trabajo.

El dispone 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 y según el artículo 27, Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Sobre esta cuestión, la Inspección sostiene que los ingresos obtenidos por los servicios artísticos personalísimos prestados por el recurrente a Lázaro Producciones son rendimientos de trabajo. Esta calificación fiscal debe ser mantenida porque en la prestación de tales

servicios hay ausencia de organización empresarial, no hay ordenación de medios de producción por cuenta propia y los rendimientos obtenidos son consecuencia del trabajo personal del recurrente.

OCTAVO La parte actora se refiere también en su demanda a que se ha producido una situación de enriquecimiento ilícito porque la Administración no admite la amortización del inmueble por falta de acreditación de su afectación a la actividad económica pero tampoco admite su reversión.

En relación a esta cuestión la Inspección sostiene que el primer ajuste se hizo en el ejercicio 2004 que se encontraba prescrito cuando se desarrollaron las actuaciones inspectoras y que por eso tampoco procedía su reversión en los ejercicios de comprobación y estos ejercicios eran 2005 y 2006, cuya regularización no es objeto de impugnación en este recurso.

En 2007 en el que también realiza un ajuste positivo de 3.400 euros por la amortización contable deducida, la Inspección no hace modificación alguna, lo cual es correcto porque a pesar de que la amortización y otros gastos derivados del inmueble de Toledo no se han admitido por falta de afectación a la actividad económica, el ajuste consiste en la reversión de otro ajuste contable anterior o previo de signo negativo que se practicó en el ejercicio 2004 en que se compro la finca. El ejercicio en el que se hace el primer ajuste se encuentra prescrito cuando se siguen las actuaciones inspectoras por lo que no es posible modificarlo y por ello tampoco se puede modificar la reversión declarada. No se produce una situación de enriquecimiento ilícito sino una consecuencia de la prescripción.

NOVENO La última alegación se refiere a la incorrecta liquidación de intereses de demora porque, pese a lo que sostiene el TEAR de Madrid en el acuerdo impugnado, los intereses no se han liquidado por el periodo entre el 25/07/2008 y el 15/9/2011, sino por el periodo comprendido entre el 15/01/2009 y el 15/9/2011 y la base para la liquidación de los mismos no puede ser el importe de la cuota diferencial ingresada de 9.164,90 euros, sino el importe de la devolución que asciende a 65.364,99 euros.

Para resolver esta cuestión el artículo 191.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección, establece que cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma: a) cuando se trata de la devolución de ingresos indebido, se liquidaran a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del , General Tributaria ....

A tenor del artículo 32.2 de la LGT, al que se remite el Reglamento anterior, 2.con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley , sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago.

La consecuencia es que la liquidación de intereses debe practicarse por el periodo comprendido entre el ingreso indebido y la fecha en que se ordena el pago de la devolución y sobre el importe de esta última. Esto es entre el 25/7/2008, en que se hizo el ingreso cuando se declaró de manera improcedente la parte de la base imponible cuya imputación correspondía al socio y el 15/9/2011, en que se dicta la liquidación ordenando el pago de la devolución, tomando como base el importe del ingreso indebido que asciende a 65.364,99 euros y no la cuota que se ingreso mediante la autoliquidación del sujeto pasivo.

DÉCIMO Por lo expuesto el recurso debe estimarse en parte y de acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción no se hace pronunciamiento en cuanto a las costas.

## FALLO

Que debemos estimar y estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la procuradora Doña Irene Aranda Varela, en representación de Lazaro Producciones SL, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2013, que desestimó la reclamación económica administrativa número NUM001, deducida por la representación de la sociedad recurrente Lazaro Producciones S.L. contra liquidación derivada de acta de disconformidad A02/ NUM002, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por importe a devolver de 66.710,07 euros, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, salvo en el extremo relativo a la liquidación de intereses, reconociendo el derecho de la parte actora a que los intereses de demora se liquiden por el periodo comprendido entre el 25/7/2008 hasta el 15/9/2011 y tomando como base para su liquidación el importe de la devolución y no el de la cuota diferencial y sin imposición de costas. Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación 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: 28079330052015101145**