

EDJ 2016/76213

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 26-4-2016, nº 490/2016, rec. 214/2014
Pte: López de Hontanar Sánchez, Juan Francisco

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	6

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

ACTAS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA
ACTAS DE DISCONFORMIDAD
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
GESTIÓN Y RECAUDACIÓN
Autoliquidación, rectificación

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre 2011. Medidas de agilización procesal
Cita art.16 de RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.45 de RDLeg. 3/2004 de 5 marzo 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita art.77.4, art.105, art.108, art.179.2 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
Cita Ley 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC
Cita art.96, art.97, art.139.1 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
Cita art.24.2, art.31 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
Cita Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Jurisprudencia

Cita STC Sala 2ª de 20 junio 2005 (J2005/118933)

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: 28.079.00.3-2014/0004819

251658240

Procedimiento Ordinario 214/2014

Demandante: D./Dña. Penélope

PROCURADOR D./Dña. FRANCISCO MIGUEL VELASCO MUÑOZ-CUELLAR

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

(Sección desdoblada por Acuerdo de la Sala de Gobierno de 26 de octubre de 2015 ejecutado por acuerdo de la Presidenta de Sala de 30/12/2015).

SENTENCIA Nº 490

Ilmos. Sres.:

Presidente

D^a. Rosario Ornos Fernández

Magistrados

D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez

D. Francisco Javier Canabal Conejos

En la Villa de Madrid a veintiséis de abril de dos mil dieciséis.

Vistos por la Sala constituida por los señores arriba indicados, de este Tribunal Superior de Justicia de Madrid, los autos del recurso contencioso-administrativo número 214 de 2014 interpuesto por Penélope, representada por el Procurador don Francisco Velasco Muñoz Cuellar y asistido por la Letrada doña Esther Virgili Moreno contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de noviembre de 2013 que desestimo las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas respectivamente contra la resoluciones dictadas por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de abril de 2012 que desestimo el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de a 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM002, por el IRPF del ejercicio 2006, por cuantía de 87.149,85 º de principal y 21.960,57 º de intereses de (Total 109.110,42 º) y contra la resolución sancionadora dictada el 11 de abril de 2012 imponiendo la correspondiente multa pecuniaria por infracción tributaria leve derivada de la anterior liquidación, por importe total a ingresar de 43.574,93 º. Ha sido parte la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid), asistida y representada por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Que previos los oportunos trámites el Procurador don Francisco Velasco Muñoz Cuellar en nombre y representación de Penélope formalizó demanda el día 13 de junio de 2.014 en la que tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando que en su día previos los trámites legales se dictara sentencia por que se anulara y dejara sin efecto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, impugnada así como la liquidación Tributaria y el Acuerdo de Sanción del que trae causa

SEGUNDO.- Que asimismo se confirió traslado al Sr. Abogado del Estado para que, en representación de la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid) presentara contestación a la demanda, lo que se verificó por escrito presentado el 16 de julio de 2.014, en el que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, la parte terminó suplicando previos los trámites legales oportunos, desestimara el recurso contencioso-administrativo confirmando en todas sus partes la legalidad de la resolución impugnada con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.- - No estimándose necesaria la celebración de vista pública se concedió a las partes el término de diez días para concluir por escrito, lo que consta realizado tras lo cual quedaron las actuaciones conclusas y pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO.- - Por Acuerdo de 29 de febrero de 2016 de la Presidenta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento del Magistrado Ilmo. Sr. D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez en sustitución voluntaria del Magistrado titular de la Sala Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop siendo aquél designado Ponente de este recurso; señalándose para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 14 de marzo de 2016 a las 10,00 horas de su mañana, en que tuvo lugar.

VISTOS.- Siendo Magistrado Ponente el Ilustrísimo Señor Don Juan Francisco López de Hontanar Sánchez, en sustitución del Magistrado Ilustrísimo Señor Don Marcial Viñoly Palop que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Procurador don Francisco Velasco Muñoz Cuellar en nombre y representación Penélope interpone recurso contencioso administrativo contra contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de noviembre de 2013 que desestimo las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas respectivamente contra la resoluciones dictadas por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de abril de 2012 que desestimo el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de a 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM002, por el IRPF del ejercicio 2006, por cuantía de 87.149,85 º de principal y 21.960,57 º de intereses de (Total 109.110,42 º) y contra la resolución sancionadora dictada el 11 de abril de 2012 imponiendo la correspondiente multa pecuniaria por infracción tributaria leve derivada de la anterior liquidación, por importe total a ingresar de 43.574,93 º.

SEGUNDO.- - Respecto de la liquidación de a 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM002, la parte afirma que obvia la aplicación de la presunción "iuris et de iure" contemplada en el artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. Dicho precepto, vigente para el ejercicio 2006 y que regulaba las Operaciones vinculadas, establecía que 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 . 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. Respecto de la interpretación de este precepto la Sentencia dictada por esta Sala y Sección de 23 de febrero de 2016 (ROJ: STSJ M 1684/2016 - ECLI:ES:TSJM :2016:1684) dictada en el Procedimiento Ordinario 1188/2013 indica que el precepto transcrito establece, en primer lugar, que el trabajo personal realizado por una persona física a favor de una sociedad vinculada se debe valorar conforme al artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , y sólo admite que la contraprestación satisfecha coincide con el valor normal de mercado cuando los ingresos de la sociedad que recibe la prestación proceden en más del 50% del ejercicio de actividades profesionales, siempre que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Es decir, la valoración que contempla el primer párrafo del artículo 45.2 sólo deja de aplicarse cuando la sociedad utiliza sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos.

TERCERO.- Es cierto que el artículo 108 de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Aun cuando se entendiera que la presunción establecida en el artículo 45 de texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, es una de aquellas en las que se prohíbe la prueba en contrario, se precisa en todo caso la acreditación de la condición a la que la presunción se somete esto es que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, es decir que la sociedad utilice sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos. Y la acreditación de la presencia de dichos medios personales y materiales debe acreditarse por quien pretende favorecerse de dicha presunción.

CUARTO.-.- Según indica la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de : 05 de febrero de 2007 dictada en el Recurso de Casación : 2739/2002 (ROJ CENDOJ En relación con la carga de la prueba en Derecho Tributario se han sostenidos dos criterios. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso en aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo. 31 de la Constitución . Por tanto, no puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales. Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual artículo 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (sentencias de 25 de Septiembre de 1992 , 14 de Diciembre de 1999 y 28 de Abril de 2001). Efectivamente el artículo 105 de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Esta norma ha de completarse cuando nos encontramos ante un procedimiento jurisdiccional con lo dispuesto en el artículo 217 la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil aplicable supletoriamente a este jurisdicción que establece que 1. Cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudosos unos hechos relevantes para la decisión, desestimarás las pretensiones del actor o del reconviniente, o las del demandado o reconvenido, según corresponda a unos u otros la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición.. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior. (...) Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio. En el caos presente no se ha acreditado en forma alguna que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades Y estas exigencias no concurren en el presente caso, puesto que los rendimientos discutidos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa de la en los programas televisión, "Cuarto Milenio" reseñados, sin que la sociedad "Producciones Digitales Milenio, S.L." aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades artísticas y de comunicación de Penélope el único elemento determinante de la contratación. La parte sólo justifica su argumentación sosteniendo que su actividad

profesional sólo precisa de su actividad intelectual, no precisando de ningún otro medio material o personal, pero precisamente en estos casos en los que no es posible utilizar la presunción y la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello, que lo que vale el trabajo personal de Penélope es el valor del servicio que la entidad actora factura a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos. Por tanto la liquidación impugnada se ajusta a derecho debiendo desestimarse el recurso contencioso- administrativo respecto de la liquidación.

QUINTO.- Respecto de la sanción y con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido (por todas, la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009, FJ 11º) que « la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139\1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto); en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)» (Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto. (...) «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice «entre otros supuestos»), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» (Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto. »

SEXTO.- Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2010, FJ 3º) que « la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras). »

SÉPTIMO.- Esta misma Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2010, FJ 3º, destaca que « esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13 º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º), entre otras). » Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad.

OCTAVO.- En el caso presente la resolución sancionadora motiva la imposición de la sanción en la forma siguiente 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.- Conviene en este punto hacer referencia a las Alegaciones

efectuadas por el obligado tributario.- Son una reiteración de las efectuadas tras la notificación del acta, y versan sobre aspectos de la liquidación y sobre el expediente sancionador. Las cuestiones relativas a la regularización de su situación tributaria fueron analizadas y contestadas, en sentido desestimatorio, en el acuerdo de liquidación. Por ello, y porque este acuerdo se refiere al expediente sancionador no han de ser objeto de nuevo análisis.- En cambio, en dicho acuerdo no fueron analizadas las cuestiones alegadas relativas al expediente sancionador, que sí procede analizar en este momento. Estas alegaciones se ciñen a la culpabilidad, a la ausencia de culpabilidad, en opinión del obligado tributario, porque se considera protegido por una interpretación razonable de la norma. Considera que su actuación se ha ajustado a la literalidad de la norma (art 16.7 de la LIS y 45 del TRLIRFP), lo que excluye la culpabilidad, según la jurisprudencia del TC.- Rechaza las afirmaciones y conclusiones a las que ha llegado la Inspección en relación con la sociedad y los socios, en concreto y por lo que en este caso respecta, dice que es lícito llevar a cabo su trabajo a través de una sociedad mercantil, como ha hecho a través de PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO, sociedad que dice, dispone de medios suficientes, y que no se ha creado para eludir la tributación y que los fondos permanecen en la sociedad (tributarán como dividendos en el socio cuando los reciba).- En cambio, a juicio de esta Oficina Técnica, sí 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 y del Impuesto sobre Sociedades (al que la anterior se remite por lo que nos ocupa). El mismo Tribunal Supremo ha manifestado que, para excluir la responsabilidad, las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 20- 11-1991 determinó que "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible". Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad." Penélope es administradora y socia de la sociedad PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3 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. Este es un dato innegable en este caso, puesto que sólo los dos cónyuges son socios y ostentan los cargos que toman las decisiones. Esto es un hecho, no es una apreciación subjetiva como dice en sus alegaciones. 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 el socio presta servicios a la sociedad, y ésta se los presta a productoras de televisión y medios audiovisuales. Son servicios personalísimos, que han de prestar los socios. Así se deduce de los contratos firmados por las diversas empresas de los medios audiovisuales con la sociedad, junto con los socios; tienen como objeto que sean los socios los que desempeñen una determinada labor en un programa de televisión o de radio (dirección, producción, guionistas...), o la explotación de los derechos de su imagen. La intención de dichas empresas es que sean los socios los que les presten un servicio "personalísimo", aunque contraten a la sociedad como intermediaria. La sociedad no tiene la posibilidad de enviar a otras personas a realizar ese trabajo, aunque por otra parte tampoco cuenta con otros asalariados. Ni tampoco puede prestar esos servicios que factura con el único activo del que dispone, un inmueble.- Por ello, se ha concluido que la sociedad no dispone de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, luego no cumple estrictamente con lo que prevé el art. 16.7 de la LIS y el 45.2 del TRLIRPF y no se considera "valor de mercado" la contraprestación convenida entre socio y sociedad. No cumple con lo previsto en la normativa en la que dice ampararse, luego no es admisible que su conducta se encuentre avalada por una interpretación razonable. La sociedad por sí sola no está en disposición de prestar los servicios que factura a terceros. Por ello, es por lo que la Inspección, además, añadió que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física a las empresas productoras, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria. Si los socios han decidido que sea la sociedad la que contrate con terceros y realice otras actividades accesorias, como emitir y cobrar las facturas, no están cometiendo una ilegalidad a priori, siempre y cuando que ello no derive en que la tributación efectiva sea inferior a la que exige la norma de cada tributo. Resultado que es el que se ha conseguido en este caso, puesto que las rentas se someten al Impuesto sobre Sociedades cuya tarifa es inferior a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 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, ya que el socio ha recibido una retribución mínima de la sociedad (50.000 euros cada socio en 2006) por los servicios prestados, que han generado unos ingresos muy superiores (1.156.554,71 euros). A juicio de la Inspección, esta actuación carece 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, ya que declara unos rendimientos mínimos que genera con su labor de profesional de los medios de comunicación cuando presta servicios a PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3 SL; mientras que los ingresos que esa sociedad obtiene tributan en su sede 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.- Por ello, la incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF y se considera que se ha producido con la concurrencia con la persona jurídica. Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que la obligada tributaria no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que ella como socia administradora ha prestado a la sociedad en 2006 y que ésta ha facturado a terceros. 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 de la obligada tributaria 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. 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 es admisible que con esa conducta los implicados estaban aplicando de una manera estricta y literal, como dice en sus alegaciones. 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. Así, a juicio de esta Oficina Técnica, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, la mínima remuneración de dicha sociedad a favor del socio-administrador, a pesar de que los socios genera todos los ingresos sociales, 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.- Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de D.ª Penélope, a los efectos del correspondiente expediente sancionador.

NOVENO.- En consecuencia, en el acuerdo sancionador consta la descripción de los hechos y su conexión con la actuación del sujeto pasivo, cuya intencionalidad es valorada a partir de datos concretos y detallados, de modo que la Administración no ha deducido la culpabilidad con argumentos estereotipados ni tampoco con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales, debiendo añadirse que para apreciar causa de exclusión de responsabilidad es preciso que exista una discrepancia interpretativa o aplicativa que esté respaldada por un fundamento objetivo que no concurre en este caso, no pudiendo olvidarse, finalmente, que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpabilidad del contribuyente, prueba que existe en este caso por las razones antes expuestas, y en el caso presente se observa fuera de toda duda que la conducta de la hoy actora estaba preordenada a eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF, para lo que se creó una estructura societaria "ad hoc", sin que pueda apreciarse, en dicha creación una finalidad distinta a aquella, y no puede sostenerse que la cuestión gira en torno a la existencia de medios personales y materiales de la sociedad, cuando estos no existen, siendo la argumentación de la parte, de que los socios aportan todo lo necesario, esto es los medios materiales una mera excusa con la que se pretende justificar su conducta. Debe también desestimarse el recurso contencioso-administrativo

DÉCIMO.- Según lo dispuesto en el apartado primero del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, en su redacción establecida por la Ley 37/2011, de medidas de agilización procesal, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. Al desestimarse totalmente las pretensiones de la actora procede su condena en costas.

VISTOS.- Los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

Que DES ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador don Francisco Velasco Muñoz Cuellar en nombre y representación de Penélope contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de noviembre de 2013 que desestimo las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas respectivamente contra las resoluciones dictadas por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de abril de 2012 que desestimo el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de a 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM002, por el IRPF del ejercicio 2006, por cuantía de 87.149,85 € de principal y 21.960,57 € de intereses de (Total 109.110,42 €) y contra la resolución sancionadora dictada el 11 de abril de 2012 imponiendo la correspondiente multa pecuniaria por infracción tributaria leve derivada de la anterior liquidación, por importe total a ingresar de 43.574,93 €, condenando expresamente a la parte actora al abono de las costas causadas.

Notifíquese la presente resolución con la advertencia de que la misma es firme al no poder interponerse recurso alguno con excepción en su caso del dictada en el Recurso de Casación para la unificación de doctrina con los requisitos y en el plazo de treinta días con los requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 de la de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

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

PUBLICACIÓN.- Dada, leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Ilustrísimo Sr. Magistrado Ponente Don Juan Francisco López de Hontanar Sánchez, estando celebrando audiencia pública ordinaria, en la Sala de este Tribunal, al mismo día de su fecha de lo que yo Secretario doy fe.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052016100474