

# EDJ 2016/72819

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 4-3-2016, nº 236/2016, rec. 56/2014  
Pte: Gallego Laguna, José Alberto

## ÍNDICE

|                              |    |
|------------------------------|----|
| ANTECEDENTES DE HECHO .....  | 2  |
| FUNDAMENTOS DE DERECHO ..... | 2  |
| FALLO .....                  | 16 |

## FICHA TÉCNICA

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

Procedimiento: Recurso contencioso-administrativo

### Legislación

Cita Ley 36/2006 de 29 noviembre 2006. Medidas para prevención del fraude fiscal

Cita Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

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

Cita art.16 de RD 1777/2004 de 30 julio 2004. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades

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

Cita art.25.1, art.27.1 de RD Leg. 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 Ley 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

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 Ley 25/1995 de 20 julio 1995. Modificación Parcial Ley General Tributaria

Cita art.14, art.31.1, art.38 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita art.25, art.114 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita art.1214, art.1227, art.1276, art.1281, art.1282, art.1283, art.1284, art.1285, art.1286, art.1287, art.1288, art.1289 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

Cita art.42 de RD de 22 agosto 1885. Código de Comercio

### Jurisprudencia

Cita STC Pleno de 17 febrero 2000 (J2000/1019)

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: 28.079.00.3-2014/0001015

Procedimiento Ordinario 56/2014

Demandante: D./Dña. Horacio

PROCURADOR D./Dña. ANTONIO BARREIRO-MEIRO BARBERO

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 236

RECURSO NÚM.: 56-2014

PROCURADOR D. ANTONIO BARREIRO MEIRO BARBERO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

-----  
En la Villa de Madrid a 4 de marzo de 2016

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 56-2014 interpuesto por D. Horacio representado por el procurador D. ANTONIO BARREIRO MEIRO BARBERO contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29.10.2013 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 23-2-2016 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 de 29 de octubre de 2013 en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra los siguientes actos dictados por la (Oficina Técnica) Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación de 28.02.12 derivado de Acta A02, de disconformidad, nº NUM002, incoada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007, con deuda tributaria total (incluyendo 14.956,89 ¢ de intereses de demora) de 92.644,07 ¢ (Reclam. nº NUM000); y

- Resolución de 02.07.12 desestimatoria de recurso de reposición, que confirma el acto sancionador por infracción tributaria leve derivada de la liquidación por el IRPF de 2007, por importe (sin considerar reducciones) de 38.843,59 ¢ (Reclam. nº NUM001).

SEGUNDO.- El recurrente solicita en su demanda que se proceda a decretar la nulidad y o subsidiariamente anulación de la resolución recurrida y subsidiariamente por si se estima que la liquidación es correcta suplica de nuevo la anulación de la sanción impuesta con demás pronunciamientos favorables.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que D. Horacio ha ejercido su actividad bajo la forma jurídica de una sociedad limitada que se denomina Lucía Producciones S.L. El objeto social de la mercantil de la que es administrador único y socio mayoritario D. Horacio, es: Producción, distribución, exhibición y compra-venta, cinematográfica, videográfica., de televisión, de teatro, espectáculos y audiovisuales en general. Gestión, mediación y representación de artistas y deportistas. Explotación y compra-venta inmobiliaria.

La sociedad figura de alta en el Censo de empresarios y ha cumplido todas sus obligaciones fiscales desde el inicio de sus actividades. D. Horacio figura de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Las operaciones que se pretenden valorar son los trabajos que Horacio realizó para Lucia Producciones S.L. y que se concretan, según la Agencia Tributaria, en la participación del sujeto pasivo en "espectáculos, programas de televisión, distintas galas etc.", arguyendo que el precio de la operación vinculada acordado entre la mercantil y su administrador no se ajustan al valor normal de mercado.

Considera el recurrente que estos trabajos se encuadrarían perfectamente en el objeto de la sociedad referido a gestión, mediación y representación de artistas.

El argumento empleado es que Lucia Producciones facturó a diversos clientes 336.265,99 euros en el año 2.007 mientras que el salario percibido por él de Lucia Producciones S.L. durante esos ejercicios fue de 43.873 de euros respectivamente.

Según la Agencia Tributaria, el precio establecido entre los diferentes clientes y Lucía Producciones se produce entre partes independientes, lo que es cierto. Sin embargo establece directamente como precio de mercado el establecido entre Lucía Producciones y sus clientes y se limita a señalar cuales son los métodos que establece el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin motivar adecuadamente el procedimiento por el que ha llegado a la valoración que se pretende. Entiende esta parte que, ante la ambigüedad de la expresión "precio de mercado" debe precisarse adecuadamente el método elegido y el motivo por el que no se han utilizado otros. En este sentido, el precio de mercado viene establecido con carácter general en los diferentes Convenios Colectivos del sector. Así, el Convenio Colectivo Regulador de las Relaciones Laborales entre los Productores de Obras Audiovisuales y los Actores que prestan servicios para las mismas, B.O.E. de 17 de abril de 2.005, establece una retribución mensual mínima para Actores secundarios de 4.874 euros mensuales por 12 pagas (no se menciona la existencia de pagas extraordinarias) lo que supone al año una retribución de 58.488. El Convenio Colectivo de Actores de la Comunidad de Madrid para el año 2.008 establece un salario mensual para un actor secundario de 1.760,18 euros, que por doce meses supone 21.122,16 euros anuales. Entiende la recurrente que en todas las actividades realizadas por Horacio a través de la mercantil denominada Lucía Producciones S.L. que estén sujetas a Convenio Colectivo, el salario de mercado figura establecido de forma indubitada, aunque la Agencia Tributaria pretenda omitir esta realidad. Cita el artículo 16.4 1º a) del Real Decreto Legislativo 4/2.004 y que el artículo 16.1 letra d) del R.D. 1777/2.004 de 30 de julio exige que el acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.

Considera la recurrente que la aplicación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas a las que afecta el presente procedimiento vulnera lo dispuesto en el artículo 14 de la Constitución Española en relación con los artículos 125 a 129 de la Ley 2/95 de Sociedades de Responsabilidad Limitada, vigente durante el año 2.007 y que el artículo 38 de la Constitución Española recoge el principio de la libertad de empresa.

Subsidiariamente, por si no se estiman las anteriores alegaciones, alega que resulta de aplicación al presente supuesto lo dispuesto en el artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2.004 y por ello los rendimientos netos que se imputan a D. Horacio a consecuencia de su consideración pueden considerarse rendimientos de trabajo, sino de una actividad artística y al no facturar más de 600.000 euros al año, estaría incluido en régimen de Estimación Directa en su modalidad Simplificada y por ello tiene derecho a la consideración como gasto de difícil justificación del 5 por ciento del rendimiento neto. La Administración Tributaria pretende considerar las cantidades imputadas como rendimiento del trabajo sin fundamento legal alguno. No hay relación laboral con ninguna de las empresas para las que factura, no hay contratos de trabajo y no existe alta en ningún régimen de la Seguridad Social.

Por otro lado alega que deberían considerarse como gasto deducible todos los que se refieren, a la construcción y explotación de un enclave de turismo rural en Arenas de San Pedro, que no han sido tomados en cuenta a la hora de determinar el rendimiento neto y que para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2007 se derogó el régimen de transparencia fiscal, estableciendo un régimen transitorio para aquellas sociedades patrimoniales que pasasen a tributar en el IS según el régimen general.

En lo que se refiere a la sanción aplicada, entiende esta parte que no cabe imponer sanción, alguna al sujeto pasivo. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 179 letra d) de la Ley General Tributaria. Que en el presente caso existe una interpretación razonable de la norma resulta evidente. El cambio legislativo, y las disposiciones transitorias que contenía la ley motivaron un panorama complejo que permite la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179/d) de la L.G.T.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que la cuestión de fondo debatida en el presente recurso se centra en determinar si la liquidación y sanción practicada es o no conforme a Derecho para lo que conviene tener en cuenta una serie de hechos que se desprenden del expediente administrativo. En nuestro caso el demandante realiza trabajos para la empresa Lucia Producciones S.L. (sociedad de la que es propietario, en un 99% y además administrador) consistentes en espectáculos, programas de televisión, galas, etc que se encuadran en el objeto social de la empresa que es el de gestión, mediación y representación de artistas. Durante el ejercicio objeto de la comprobación la sociedad facturó a distintos clientes 336.265,99 euros y abonó al demandante un salario de 43.873 euros. Señala el demandante que el Convenio Colectivo de Actores de la Comunidad de Madrid para el año 2.008 establece un salario mensual para un actor secundario de 1.760,18 euros, que por doce meses supone 21.122,16 euros anuales. Por tanto como hechos esenciales para resolver la presente cuestión que se desprenden del expediente administrativo (y no son negados por la parte actora por otra parte) tenemos los siguientes:

La actividad principal de la sociedad, sujeta y no exenta de IVA, clasificada en el epígrafe de IAE 961.1 (Empresario) es la producción de películas cinematográficas. Horacio es administrador único y socio de la entidad durante el año 2007. La participación de Horacio en el capital de LUCIA PRODUCCIONES, S.L., en dicho año es del 99,00%. El resto de las participaciones de la sociedad, es decir, el 1,00

% pertenece a D. Felicísimo, que es su hermano. En el ejercicio 2007 la entidad LUCIA PRODUCCIONES S.L., declaró un importe neto de cifra de negocios de 336.265,99 euros. El 100 por 100 de dichos ingresos, es decir, 336.265,91 euros, están relacionados con actividades de espectáculos en las que la intervención de su socio mayoritario y administrador único D. Horacio constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente. Fundamentalmente los ingresos se corresponden con prestaciones de servicios realizadas a la entidad BOCABOCA PRODUCCIONES, S.L. En el ejercicio de referencia, la entidad LUCIA PRODUCCIONES, S.L., retribuyó al demandante en concepto de rendimientos del trabajo por importe de 43.873,28 euros. La entidad LUCIA PRODUCCIONES, S. L., en el año 2007 tiene además del demandante otra empleada, Piedad, con 21.000 euros de retribución. A la vista de estos hechos, la Inspección de los Tributos entiende que hay que valorar los trabajos realizados por el demandante por la sociedad por el valor normal de mercado al entender que estamos ante operaciones vinculadas. A estos efectos establece como valor de mercado el establecido entre las empresas y sus clientes terceros lo que considera incorrecto.

En cuanto a la falta de motivación, alega el Abogado del Estado, que hay que señalar que no se puede apreciar ninguna falta de motivación generadora de indefensión dado que de las mismas alegaciones se desprende que el recurrente conoce con exactitud los motivos que han llevado a la Inspección a practicar la liquidación impugnada. No se aprecia tampoco ninguna vulneración del principio de igualdad del art. 14 de la Constitución ni del principio de libertad de empresa del art. 38. En cuanto a la economía de opción -que entiende que es la alegación que invoca el recurrente cuando señala que puede desarrollar su labor artística de la forma que mejor le convenga, a través de una empresa de sociedad limitada, por ejemplo- la doctrina y la jurisprudencia señalan con claridad los límites que la separan del fraude tributario o de la simulación. Efectivamente se suele entender por "economías de opción" la elección por parte de un contribuyente, bien sea una persona física o bien una persona jurídica, desde el punto de vista tributario de la fórmula menos costosa fiscalmente para realizar sus actividades económicas. En definitiva, se trata de que, cualquier persona o entidad, convenientemente asesorada, y dentro de la más absoluta legalidad, pueda elegir la vía o el camino menos caro para la tributación de sus actividades de prestación de servicios, la jurisprudencia del TS (recogida por ejemplo en la STS de 21 de octubre de 2010) señala que sin que quepa aceptar que la operación viene amparada en la denominada economía de opción, pues como se ha encargado de señalar este Tribunal! "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas" En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, rechaza las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31,1 de la Constitución " y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" como se dijo en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre). En nuestro caso estamos ante un supuesto en el que la creación de una sociedad limitada no añade ningún valor a la actividad realizada por el contribuyente, combinada con la infracción de la norma de valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas solo se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF, como resulta claramente de la comparación de los tipos medios que resultan de aplicación en el IRPF del socio y del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad.

La menor tributación se acentúa por la imputación a través de la sociedad de una serie de gastos. Por lo que parece evidente que la única finalidad que tuvo la creación de la sociedad en cuestión fue obtener una indebida ventaja fiscal. Por lo que se refiere a la normativa de aplicación al caso concreto, hay que señalar que frente a lo que dice el demandante resulta de plena aplicación la disposición contenida en el artículo 16 del TR Ley del Impuesto de Sociedades. Es, por tanto, de aplicación para el ejercicio 2007 que es al que se refiere el presente caso el artículo 16 del TRILRS en la redacción dada por la Ley 36/2006. Destaca que a la vista de los medios y de la labor realizada por el demandante para la realización de los servicios, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a su labor habida cuenta de que se trataba de servicios personalísimos, que asumía el demandante quien asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como artista.

Subsidiariamente que en el IRPF se calificarán como rendimiento del trabajo la contraprestación percibida por el socio que presta servicios a la entidad en cuyo capital participa, salvo que la contraprestación de tales servicios deba calificarse como rendimiento de actividad económica, citando a estos efectos, el artículo 27.1 de la LIRPF. Asumiendo con la doctrina y la jurisprudencia que el tener más del 50% del capital de la sociedad demuestra la existencia de la primera nota resulta imprescindible la existencia de medios producción en sede del socio persona física para poder calificar como rendimientos de actividades económicas la contraprestación percibida por los servicios prestados a su entidad, el principal medio de producción reside en el propio socio de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano.

En cuanto a la sanción impugnada hay que señalar que se dan todos los requisitos exigidos en el Derecho administrativo sancionador para su existencia y confirmación. En este caso, está acreditado suficientemente en el expediente administrativo relativo -a la liquidación de la que trae causa la sanción que el contribuyente dejó de ingresar parte de la deuda tributaria que le correspondía y que en su conducta es apreciable por lo menos falta de diligencia o negligencia.

CUARTO.- Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, en el análisis de la cuestión controvertida, en relación con las alegaciones de la recurrente se debe partir de que en la liquidación, entre otros se expresan los argumentos siguientes: "Justificación de la necesidad de valorar a precio de mercado.

Ya se ha indicado que Horacio es socio y administrador de LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., por lo que uno y otra son personas vinculadas entre sí, en virtud de lo establecido en el artículo 16.3.a) y b) del TRLIS, antes citados.

Igualmente, en los antecedentes tercero y cuarto de este mismo acto, se ha indicado que LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., ha satisfecho al señor Horacio, retribuciones por importe de 43.873,28 euros, que éste ha declarado como rendimientos íntegros del trabajo en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2007.

De igual modo, se ha comentado que, entre tanto, los ingresos de LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., provienen de la prestación de servicios de Horacio como artista en series, programas televisivos u otros espectáculos, razón por la cual esta sociedad ha percibido un total de 336.265,99 euros.

Este desequilibrio tan pronunciado entre lo que LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., cobra a terceros por los servicios del señor Horacio, y lo que cobra este como empleado de LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., permite comprobar inmediatamente que la operación vinculada no está valorada correctamente, en razón a lo siguiente:

LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., facturó a sus clientes por los servicios de Horacio un total de 336.265,99 euros en 2007. Estos precios fueron pactados, por tanto, entre partes independientes, y en condiciones normales de mercado.

Los servicios prestados por Horacio a la sociedad vinculada LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., no tuvieron carácter distinto del que tuvieron los servicios facturados por ésta a sus clientes, en cuanto que, en ambos casos, la persona que los prestaba era la misma, y su contenido, idéntico.

En los dos casos se trataba de servicios prestados como artista en series, otros programas televisivos y espectáculos, que no debieron diferir en cuanto a su valoración.

Sin embargo, Horacio declaró haber percibido de la sociedad LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., retribuciones del trabajo, únicamente por importe de 43.873,28 euros, muy inferiores, por tanto, al precio de mercado que, como indica la Ley, es la pactada entre partes independientes.

Este comportamiento, absolutamente antieconómico y contrario a los más elementales principios que rigen las relaciones jurídico-patrimoniales, hace que LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., cobre de sus clientes una cantidad más de 7 veces superior a la que paga a su empleado.

Se impone, por tanto, hacer un avalúo de la operación vinculada, pues el valor consignado por el sujeto pasivo es completamente opuesto a lo previsto en el artículo 16 TRLIS.

CUARTO.- V. Procedimiento de valoración elegido por la Inspección.

Según la redacción dada por la Ley 36/2006 al artículo 16 del TRLIS, con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 1 de diciembre de 2006, y por tanto aplicable al ejercicio 2007, el procedimiento para practicar valor normal de mercado fue modificado de tal forma que el mismo se desarrollaría en el seno del propio procedimiento inspector. Por tanto, el procedimiento específico previsto en el artículo 16 RIS dejó de resultar aplicable. No obstante, si bien ya no habían de practicarse las comunicaciones a las que hacía referencia el artículo 16 RIS, los métodos aplicables para determinar el valor de mercado eran similares a los vigentes en la normativa anterior.

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 consideraba más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en la operación vinculada era el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, previsto en el artículo 16.4.1ª) del TRLIS, según el cual:

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

Se considera como valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. A los efectos de su determinación, hay que comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello corresponde realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física socia y administradora de la sociedad, Horacio, la que necesariamente preste el servicio o figure como tal prestador del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como artista o profesional.

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

En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

En consecuencia con todo lo anterior, el método que se estimó más adecuado es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre el socio y administrador y la sociedad), se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por su socio y administrador. La valoración fue realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

#### Determinación del valor de mercado

Tal y como se expresó en los Hechos del texto de este Acta, con fecha de 20 de octubre de 2011, se comunicó a la obligado tributario el resultado del procedimiento de valoración de mercado de la operación de referencia, haciéndolo constar en diligencia (Diligencia nº 10).

La valoración se ha realizado en sede de la sociedad, por los motivos antes expresados, en el apartado referido al método de valoración.

Según consta en la citada Diligencia nº 10, en base al método y criterios expuestos, esta inspección ha considerado que, procede valorar la operación vinculada de referencia para el año 2007 en el siguiente importe:

VALOR MERCADO OP. VINCULADA 2007: 224.962,29 euros

Para la determinación de este valor se ha procedido de la siguiente manera:

Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad LUCIA PRODUCCIONES, S.L., como contraprestación de los servicios prestados por Horacio.

En el curso de las actuaciones se ha determinado que estos ingresos, de acuerdo con los importes declarados, fueron de 336.265,99 euros.

A partir de este importe, se han tenido en cuenta para minorar el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

A la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la de Horacio para la realización de los servicios, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquella más allá que la de los gastos que a continuación se relacionan. Todo ello habida cuenta de que se trataban de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumía Horacio, quien además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como artista.

A continuación se exponen los cálculos para la determinación del valor de mercado en el ejercicio 2007 con el detalle de los gastos -conceptos e importes- en los que, a juicio de esta Inspección, ha incurrido la entidad LUCIA PRODUCCIONES, S.L., para la obtención de los ingresos considerados en la operación vinculada de referencia. Estos gastos son los que se tienen en cuenta para la corrección de los ingresos obtenidos de terceros al objeto de cuantificar el valor de mercado de la operación de referencia en el citado ejercicio.

#### VALOR DE MERCADO AÑO 2007

INGRESOS ACTIVIDAD ARTÍSTICA DE D. Horacio

IMPORTE

336.265,99

El importe de los gastos relacionados con la actividad de LUCIA PRODUCCIONES, S.L. asciende a 111.303,70 euros en el año 2007, de acuerdo con el siguiente detalle:

NOMBRE CUENTA IMPORTE

COMPRAS 11.138,76

|   |                   |
|---|-------------------|
| ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES                    | 3.592,20          |
| SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES      | 9,02              |
| PRIMAS DE SEGUROS                           | 1.838,98          |
| SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES             | 252,26            |
| SUMINISTROS                                 | 658,90            |
| OTROS SERVICIOS                             | 60.167,82         |
| OTROS TRIBUTOS                              | 1.183,47          |
| INTERESES DEUDAS L.P. CON ENTIDADES CRÉDITO | 3.122,70          |
| OTROS GASTOS FINANCIEROS                    | 0,06              |
| AMORT. INMOV. MATERIAL                      | 8.344,62          |
| <b>TOTAL</b>                                | <b>111.903,70</b> |

| CONCEPTO                             | AÑO 2007          |
|--------------------------------------|-------------------|
| Ingresos obtenidos por la actividad  | 336.265,09        |
| Gastos relacionados con los Ingresos | 111.303,70        |
| <b>VALOR DE MERCADO</b>              | <b>224.962,39</b> |

Es decir, esta Inspección valora en 224.962,29 euros, la operación vinculada de referencia para el 2007. Y así se lo comunicó al obligado tributario con fecha 20 de octubre de 2011 en diligencia N° 10.

El procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada llevado a cabo en el seno de estas actuaciones ha determinado, por tanto, un valor de mercado distinto del valor convenido por las partes. Siendo esto así, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario como consecuencia de dicha corrección valorativa.

De acuerdo con todo lo expuesto, procede aumentar la base imponible del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas del obligado tributario del período 2007 por la diferencia entre la valoración de mercado de la operación vinculada descrita en el número 3° del apartado C) de esta Acta y la valoración convenida y declarada por las partes vinculadas.

Ello determina un aumento en base imponible del siguiente

| Concepto                          | AÑO 2007          |
|-----------------------------------|-------------------|
| Valor de mercado                  | 224.962,29        |
| Importe declarado como gasto      | 43.873,28         |
| <b>Disminución base imponible</b> | <b>181.089,01</b> |

QUINTO.- En cuanto a las discrepancias de la recurrente sobre el contenido de la liquidación, se debe comenzar señalando que esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... 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 definitiva, 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. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

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 105 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.

De ahí que según el artículo 105 de la LGT : "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; y según dispone el artículo 106 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

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 recurrente, carece de causa dentro de la relación de servicios como artista Sr. Horacio, persona física, socio y administrador único de la recurrente y las entidades emisoras de las facturas, pues de los elementos tenidos en cuenta por la Administración, se pueden destacar que la sociedad no contaba con personal que pudieran colaborar o realizar la actividad propia y exclusiva del recurrente, ya que los ingresos obtenidos por la sociedad son todos ellos relacionados con actividades en las que intervenía como artista su socio y administrador único Sr. Horacio. Se trata, por tanto, de servicios de carácter personalísimo como artista, prestados exclusivamente por el Sr. Horacio. La totalidad de los ingresos no justifica una prestación de servicios distinta de la efectuada por la persona física de artista.

Por otra parte, en cuanto a las funciones de la otra empleada de la sociedad, no justifican los ingresos de la sociedad y no resultan relevantes para justificar la realización de la actividad que pretende la recurrente por la indicada sociedad.

De lo expresado debe concluirse que no resulta acreditado que la recurrente tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios que determinan los ingresos, 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, siendo prestador de los servicios facturados la persona física.

A estos efectos, la interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que la persona física desarrolla constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de prestación de servicios de la persona física y la entidad destinataria de los

mismos, 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 a la recurrente no fueron prestados por la sociedad sino por la 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 han sido prestados personalmente por el socio persona física de la sociedad recurrente 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.

Sobre la prestación de servicios a través de sociedades mercantiles, como ya ha declarado anteriormente esta Sala en otras sentencias, la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la simulación en el ámbito tributario, siendo exponente de su doctrina la sentencia de 29 de junio de 2011 (recurso de casación 4499/2007), que en su sexto fundamento jurídico afirma:

"La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, recogió además una norma expresa sobre la simulación que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que «en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados»

Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria.

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

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."

Por otra parte, la sentencia del mismo Alto Tribunal de 6 de octubre de 2010, enlaza en el quinto fundamento de derecho la simulación con la prueba de las presunciones, y afirma:

"En el ámbito tributario, dice el artículo 25 de la LGT que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las normas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Lo que quiere decir que si se probase la simulación a efectos fiscales se debe prescindir de la apariencia ficticia o engañosa carente de causa y urdida con finalidad ajena al negocio que se finge y gravar el hecho que efectivamente hayan realizado las partes. Dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad."

Y la sentencia de 26 de septiembre de 2012, recurso 5861/2009, se refiere a la simulación en los siguientes términos:

"«la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «(tras el negocio aparente existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» ( Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005, 8361), FD Quinto), supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (en adelante, CC). En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995(aplicable al supuesto de autos), precepto en

virtud del cual «(el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez»; y en la actualidad se recoge en el artículo 16 de la LGT de 2003, que establece que «(e)n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «(l)a existencia de simulación será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios» (apartado 2), y que «(e)n la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil, pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» ( Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 (RJ 1990, 4092), FD Tercero).

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración» ( Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005, 8361), FD Quinto); y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa de la simulación" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003)."

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 fecha 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."

Finalmente, el Tribunal Constitucional también se ha referido al concepto de simulación en el ámbito tributario en la sentencia 120/2005, de 10 de mayo, según la cual "la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes ( arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación."

Por tanto, en el presente caso, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, aplicable al ejercicio de 2007 y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas.

Además queda justificado el procedimiento para la valoración de la operación vinculada, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, realmente el servicio facturado fue prestado únicamente por la 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, no puede considerarse acreditado por el recurrente que los gastos no admitidos por la Administración se encuentren afecto a la actividad, por lo que no puede tener efectos en orden a la determinación del rendimiento imputable a la recurrente. 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 y el gasto en el Impuesto 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 como gasto.

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 de la persona física 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.

En cuanto a las obligaciones de las partes contratantes derivadas de los contratos 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.

En cuanto a la valoración, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, en la redacción dada por la Ley 35/2006, precepto que establece:

"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.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

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

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

(...). "

Esta Sala se ha pronunciado en otros supuestos semejantes como en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, dictada en el recurso número 993/2013 respecto de la liquidación practicada a una persona física referida en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007 en el sentido de que "... para valorar la operación vinculada realizada entre la recurrente y su sociedad 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 socia de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que los precios pactados por la entidad (...) y sus clientes se acordaron en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible, por ello, que lo que vale el trabajo personal de la Sra. (...) es el valor del servicio que (...) S.L. factura a sus clientes, si bien para determinar el valor real de mercado hay que deducir de los ingresos obtenidos el importe de los gastos en que incurrió la sociedad para su obtención. En consecuencia, la valoración realizada por la Inspección ha cumplido los preceptos aplicables y está debidamente motivada, pues no hay

duda alguna de que los contratos suscritos entre (...) S.L. y sus distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por la Sra. (...), de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004 ."

A la misma conclusión debe llegarse en el presente recurso, referido a la valoración de similares prestaciones de servicios, sin que pueda considerarse como un precio de mercado en fijado en el Convenio Colectivo al que alude la recurrente en su demanda, pues en el presente caso se ha acreditado un precio de mercado fijado en las concretas prestaciones de servicio que ha sido en determinado por la recurrente con los terceros.

De todo lo expresado se evidencia que no se ha producido ninguna vulneración de los preceptos constitucionales a los que se refiere la recurrente, pues no se ha tratado de forma diferente a situaciones jurídicas diferentes, no vulnerándose el principio de igualdad, ni tampoco, como se ha dicho se cuestiona el principio de libertad de empresa, sino tan sólo los efectos fiscales, de conformidad con los preceptos citados.

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

En cuando a los gastos no admitidos por la Administración, debe señalarse que en la liquidación se razona puntualmente sobre cada uno de los conceptos cuya deducibilidad no se admite especificándose la razón de su no admisión, tanto por no estar vinculado con la actividad de la recurrente, no acreditándose su correlación con los ingresos o no reunir los requisitos fijados en las normas citadas.

Correspondiéndole a la recurrente, la carga de la prueba de acreditar que los gastos cuya deducibilidad pretende guardan relación con los ingresos, lo que no ha justificado la recurrente, teniendo en cuenta que esta sala no comparte las alegaciones de la recurrente referidas a que deben admitirse unos importes de gastos como razonables, pues tal pretensión no es permitida ni por la Ley del Impuesto ni por las normas de desarrollo, y particularmente por los requisitos establecidos en el art. 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Por ello esta Sala asume los razonamientos de la liquidación en cuanto a los gastos cuya deducibilidad no es admitida en ella, teniendo por reproducidos a estos efectos la argumentación de la liquidación y de la resolución recurrida del TEAR, teniendo en cuenta que no puede considerarse que no se encuentre debidamente motivada, cumpliendo con ello lo dispuesto en el art. 102 de la Ley General Tributaria.

Por otro lado, no pueden admitirse las alegaciones de la recurrente de considerarse como gasto deducible todos los que se refieren a la construcción y explotación de un enclave de turismo rural en Arenas de San Pedro a que alude en la demanda a los efectos de determinar el valor de mercado, pues estos gastos no se pueden tener en cuenta para la determinación del valor de mercado de la actividad que desarrolla el Sr. Horacio, al no guardar relación con la actividad de la indicada persona física, pero como se razona en ambas liquidaciones sí se han considerado deducibles para el resto de las actividades económicas que desarrolla la sociedad, como expresamente se reconoce en las páginas 21 y 22 de la liquidación.

Por último, en cuanto a las alegaciones de la recurrente sobre el régimen de transparencia fiscal, no precisa en la demanda cual es el alcance de su pretensión, debiendo tener en cuenta que en el presente caso resulta de aplicación la Ley 35/2006 como reconoce el propio recurrente, sin que se haya planteado cuestión alguna sobre la liquidación de las sociedades patrimoniales, por lo que deben desestimarse dicha alegación.

Por lo que se refiere al régimen de rendimientos del trabajo aplicado por la Administración en la liquidación debe señalarse que es el mismo régimen que el contribuyente aplicó en su declaración, por lo que la Administración no estaba obligada a modificarlo y si la Administración lo ha modificado en la liquidación correspondiente al ejercicio de 2008/2009, fue porque el obligado tributario así lo solicitó en el curso de las actuaciones inspectoras, pretensión que fue estimada en la liquidación de 14 de abril de 2015 cuya copia ha sido aportada por el recurrente, pero no determina que la liquidación impugnada en el presente recurso fuera contraria a Derecho, ni que deba seguir el criterio de la liquidación posterior, teniendo en cuenta que la liquidación impugnada es de fecha muy anterior, concretamente de 28 de febrero de 2012. Por tanto, se debe concluir que la Administración actuó conforme a derecho cuando mantuvo la calificación como rendimientos del trabajo que el propio recurrente había otorgado a los rendimientos recibidos de la referida sociedad, criterio que ha sido reiteradamente mantenido por esta Sala.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la recurrente sobre la liquidación, desestimando el recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

SEXTO.- En cuanto a la sanción impuesta, en relación con las alegaciones del recurrente, se debe tener en cuenta que en el acuerdo sancionador, en relación a la culpabilidad, sobre el contribuyente del presente caso se expresa lo siguiente: "A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que tal y como expuso la propuesta de imposición de sanción:

- es Horacio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla;
- la sociedad LUCÍA PRODUCCIONES, S.L., no aporta valor añadido relevante a la actividad económica realizada por su socio y administrador;
- la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar esta a través de una sociedad;

- 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;

- la mencionada valoración ha carecido del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente.

Todo ello permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada han permitido a la obligada tributaria eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF. Además, ha permitido la deducción de gastos en sede de la sociedad no relacionados directamente con la actividad económica.

Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La alegación principal planteada por D. Horacio se basa en la falta de culpabilidad del obligado tributario. Señala en el escrito de alegaciones que la Inspección no ha probado el ánimo defraudatorio; sin embargo, de los datos reseñados se concluye la culpabilidad del señor Horacio, al menos en grado de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.

En cuanto al supuesto amparo de la actuación del señor Horacio y de su sociedad en una interpretación razonable de la norma, tampoco puede prosperar esta alegación.

Una interpretación razonable de la norma requiere que esté respaldada por una fundamentación objetiva, sin que sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración. En este caso, el único motivo que llevó al obligado tributario a la tributación de sus ingresos a través de su sociedad fue el eludir los tipos progresivos del impuesto personal, valorando su prestación de servicios a la sociedad a través de la cual los factura por un precio sensiblemente inferior al normal de mercado.

Por todo ello, procede desestimar la alegación del obligado tributario y confirmar la existencia de culpabilidad en su conducta."

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, que lo que cumple 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»)."

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.

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

SÉPTIMO: De conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede imponer las costas al recurrente al ser rechazadas sus pretensiones.

## FALLO

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Horacio, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 29 de octubre de 2013, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2007, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas al recurrente.

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: 28079330052016100389**