



Roj: STSJ M 5472/2016 - ECLI:ES:TSJM:2016:5472
Id Cendoj: 28079330052016100628
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 5
Nº de Recurso: 493/2014
Nº de Resolución: 614/2016
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Tipo de Resolución: Sentencia

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2014/0010440

251658240

Procedimiento Ordinario 493/2014

Demandante: D./Dña. Raimunda

PROCURADOR D./Dña. LAURA ARGENTINA GOMEZ MOLINA

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

S E N T E N C I A 614

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornos Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

D^a Carmen Álvarez Theurer

En la villa de Madrid, a veinte de mayo de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **493/2014**, interpuesto por **D^a Raimunda**, representada por la Procuradora D^a Laura Argentina Gómez Molina, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de febrero de 2014, que desestimó las reclamaciones

NUM000 y NUM001 deducidas contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida así como la liquidación y el acuerdo sancionador de los que trae causa.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 10 de mayo de 2016, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de febrero de 2014, que desestimó la reclamación deducida por la actora contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, por importes respectivos de 65.604#10 euros y 25.595#51 euros

SEGUNDO.- La resolución recurrida trae causa de la liquidación que deriva del acta de disconformidad NUM002 , incoada el 12 de abril de 2012 por la Inspección de los Tributos a la actora en relación con el impuesto y periodo antes reseñados, en la que, en esencia, se hace constar lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 16 de mayo de 2011 y su alcance ha sido general.

En el curso de las citadas actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas: 5 de julio de 2011, 8 de noviembre de 2011, 20 de diciembre de 2011 y 20 de marzo de 2012.

A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el art. 150 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, no se deben computar 107 días.

La actividad desarrollada por la obligada tributaria en el periodo objeto de comprobación, clasificada en el epígrafe de I.A.E., fue sin IAE/CNAE 861, pintores, escultores, ceramistas, artesanos.

El sujeto pasivo presentó declaración por el período comprobado, de la que resultó una cuota a devolver de 8.755#32 euros, importe devuelto en fecha 22 de junio de 2007.

Las bases imponibles (detalladas en el apartado 4 del acta) han sido fijadas por el método de estimación directa.

De la comprobación realizada, la Inspección expone los siguientes hechos y circunstancias:

1º.- Dña. Raimunda , con NIF: NUM003 , era en los ejercicios objeto de comprobación y es en el momento actual socia única (con una participación directa del 100%) y administradora única de BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL (NIF: B91324699).

2º.- En el ejercicio 2006, la sociedad BLANCA DIVA PRODUCCIONES, S.L. obtuvo ingresos de explotación por importe de 218.005,62 euros, todos ellos directamente relacionados con actividades en las que intervenía como artista su socia y administradora única Dña. Raimunda , consistentes en la colaboración en programas de televisión, así como en la realización de anuncios publicitarios.

En diligencia de fecha 8 de noviembre de 2011, la nº 2 incorporada al expediente, el obligado tributario manifiesta que "La actividad que realiza el obligado tributario consiste en la prestación de servicios de colaboración en diversos programas de televisión, intervención en la realización de diversos anuncios publicitarios para televisión, así como colaboraciones en prensa escrita. Estos servicios son prestados a la sociedad BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL, de la que es socia y administradora única."

En este sentido, cabe precisar que de la comprobación de las facturas emitidas por la sociedad BLANCA DIVA a sus clientes, así como de los contratos suscritos con los mismos, se deduce que los terceros con los que la sociedad contrataba los servicios, estaban contratando que tales servicios fueran prestados exclusivamente por Dña. Raimunda . Así, a modo de ejemplo,

El objeto del contrato suscrito entre BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL Y OCOPER, SL, de fecha 1 de enero de 2004, así como sus posteriores Adendas que lo prorrogan, es la "participación de D^a Raimunda como colaboradora/comentarista para los programas de televisión que produzca o colabore en su producción OCOPER, SL". Además, en su cláusula TERCERA acuerdan que "D^a Raimunda se responsabilizará, en toda su extensión frente a terceros, del contenido de sus manifestaciones y actitudes en la prestación de sus servicios dentro del programa en el que colabore." Y en su cláusula QUINTA disponen que "D^a Raimunda autoriza expresamente el uso y difusión de su imagen y nombre..."

Del análisis de todas y cada una de las facturas emitidas por la prestación de servicios de participación y realización de anuncios publicitarios se deduce que los servicios prestados son realizados personalmente por Dña. Raimunda . En este sentido el obligado tributario manifiesta en diligencia de fecha 8 de noviembre de 2011, la nº 2, que "no se tienen contratos con POP MUSIC, LO MONACO HOGAR ni con la revista HOLA, eran intervenciones publicitarias y en el caso de la revista HOLA reportajes, realizados por Dña. Raimunda ".

A continuación se expone el desglose de los clientes, conceptos facturados e importes de estos ingresos, para el ejercicio 2006:

OCOPER, SL (Colaboraciones en programas TV "Dónde estás corazón", "Especial Rocio Jurado", "Los más", "Reportaje sobre Carmina Ordoñez", "Habla Marbella", "Especial Farruquito" y costes de estancia en Madrid): 206.905,62.

ANTENA 3 TV, SA (Participación en el comercial para Juver): 1.100,00.

POP MUSIC, SL (Realización de un anuncio de una plancha de la marca Jata): 10.000,00.

TOTAL INGRESOS ACTIVIDAD ARTÍSTICA: 218.005,62.

Los contratos y facturas emitidas justificativos de dichos ingresos, aportados por el obligado tributario a la Inspección, están incorporados al expediente.

En todos ellos, el objeto principal del contrato es la participación directa y personal de Dña. Raimunda , y tal y como se desprende de las facturas emitidas por BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL a terceros, las actividades artísticas facturadas fueron servicios prestados por Dña. Raimunda , ya y fundamentalmente por su participación como colaboradora en diversos programas de televisión como "Dónde estás corazón", o bien por su participación en la realización de anuncios publicitarios.

Se trata, por tanto, de servicios de carácter personalísimo, prestados exclusivamente por Dña. Raimunda . En consecuencia, las retribuciones de dichos servicios guardaban una relación directa con las cualidades de Dña. Raimunda , así como con su fama o popularidad, y requieren necesariamente su presencia física.

3º.- Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en el año 2006 por la entidad BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL a favor de Dña. Raimunda fueron las siguientes:

En el ejercicio 2006: 75.699,99 euros, en concepto de rendimientos de actividad profesional.

Según consta en la diligencia nº 3 de fecha 20 de diciembre de 2011, se ha aportado a la Inspección los siguientes contratos suscritos entre la sociedad BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL (NIF: B91324699) y Dña. Raimunda (NIF: NUM003):

- Contrato de 1 de enero de 2004, y Adendas al mismo de 1 de enero de 2005, 1 de enero de 2006, 1 de julio de 2006, 1 de enero de 2007 y 1 de enero de 2008, en los que se regula la relación profesional entre las partes y la cesión de los Derechos de imagen. El objeto del contrato es según la Clausula PRIMERA del mismo que " Raimunda prestará sus servicios profesionales como **periodista**, a las empresas productoras y editoras que BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL designe, realizando su actividad por cualquier medio de difusión, televisión, radio o prensa escrita."

- Contrato de trabajo de 1 de enero de 2008, según el cual " Raimunda prestará servicios laborales como trabajadora de BLANCA DIVA PRODUCCIONES, SL con la categoría de **periodista**."

4º.- En el curso del procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el obligado tributario BLANCA DIVA PRODUCCIONES SL y su socio y administradora única Dña. Raimunda que se describe en los Fundamentos de Derecho del acta, por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación.

La determinación del valor de mercado de la operación vinculada ha concluido con una valoración para el ejercicio 2006 de 198.198,23 euros.

5º.- Además de la regularización procedente de la corrección valorativa anterior se han regularizado los gastos deducibles declarados por la obligada tributaria resultando que no procede la admisión como partidas deducibles una serie de gastos que no están relacionados con la actividad o cuya existencia no ha quedado acreditada fehacientemente.

Cta NUM005 OTROS SERVICIOS EXTERIORES

s/fact.- NUM004 /Alaireviajes; asiento NUM006 ; fecha 06/09/2006; importe (IVA excluido) 176,14; viaje a París; justificante ticket.

s/fact.- NUM007 /Iberojet; asiento NUM008 ; fecha 24/11/2006; importe (IVA excluido) 1.837,38; viaje a Cerdeña; justificante ticket.

s/fact.- NUM009 /El Corte Ing; asiento NUM010 ; fecha 31/12/2006; importe (IVA excluido) 1.944,47; viaje a Cerdeña; justificante ticket.

Cta NUM011 OTROS GASTOS FISCALMENTE DEDUCIBLES

s/fact.- NUM012 /Omniart; asiento NUM013 ; fecha 23/02/2006; importe (IVA excluido) 102,58; enmarcación; justificante ticket.

s/fact.- NUM014 /Punto fa; asiento NUM015 ; fecha 05/06/2006; importe (IVA excluido) 103,88; no hay justificante.

s/fact.- NUM016 /Distriareas; asiento NUM017 ; fecha 25/07/2006; importe (IVA excluido) 2,03; tabaco; justificante Ticket.

s/fact.- NUM018 /Chiqui; asiento NUM019 ; fecha 29/11/2006; importe (IVA excluido) 137,62; chiqui park Sevilla cumpleaños infantil.

El importe total de los gastos no deducibles asciende a 4.304,10 euros.

En consecuencia, mediante acuerdo de fecha 2 de julio de 2012 la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección practicó liquidación por importe de 65.604#10 euros (51.191#02 euros de cuota y 14.413#08 euros de intereses de demora).

Además, la Inspección dispuso el inicio de procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo de fecha 29 de octubre de 2012, que apreció la comisión de infracción leve del art. 191 de la Ley General Tributaria y que impuso sanción en cuantía de 25.595#51 euros, equivalente al 50% de la cuota reclamada.

TERCERO.- La actora solicita en el escrito de demanda la anulación de la liquidación y sanción recurridas alegando, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración tributaria para practicar liquidación al no poder imputarse como dilación del contribuyente los 91 días que van desde el día 20 de diciembre de 2011 al día 20 de marzo de 2012. Alega a tal fin que el periodo comprendido entre el 20 de diciembre de 2011 y el 7 de febrero de 2012 es el plazo otorgado por la Inspección para atender los requerimientos y continuar las actuaciones, no pudiendo considerarse tampoco como dilación el periodo del 8 de febrero de 2012 al día 13 de marzo de 2012 porque aunque telefónicamente el obligado tributario recibió nuevos requerimientos y se fijó una nueva fecha de comparecencia consensuada, se trata de una actuación que debe ser considerada como una comparecencia más del procedimiento. Por todo ello, sólo se puede considerar dilación el periodo comprendido entre los días 13 y 20 de marzo de 2012 (7 días), de modo que a los efectos del plazo máximo de doce meses no se deben computar 23 días, por lo que las actuaciones debían finalizar el 7 de junio de 2012, a pesar de lo cual la liquidación se notificó el 11 de septiembre de 2012, una vez superado ese plazo, añadiendo que la Administración tributaria intentó notificar dicha liquidación los días 13 y 18 de julio de 2012 en el domicilio del representante de la recurrente, en horario de trabajo y sin dejar constancia de dichos intentos, de manera que no pueden ser tenidos en cuenta, pues no sólo no son los principales, como son el domicilio fiscal de la contribuyente o el de su sociedad vinculada, sino que son domicilios que con una alta probabilidad se encuentran vacíos a las horas de realizar tales intentos.

En cuanto al acuerdo de liquidación, invoca la infracción del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo tenor la contraprestación satisfecha coincide con el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, requisitos que cumple la sociedad Blanca Diva Producciones S.L. pues más del 50 por 100 de sus ingresos proceden del ejercicio de actividades profesionales y la sociedad cuenta con una trabajadora (socia) con la titulación de **periodista** y otra trabajadora (ajena) con la categoría de auxiliar administrativo, que realiza el trabajo de investigación periodística, la toma y búsqueda de datos, contraste de informaciones, gestión de citas y entrevistas, etc., contando además con un ordenador, diverso mobiliario y un vehículo marca Toyota, sin que sea exigible tener un local afecto ni ningún otro tipo de inmovilizado. Y por ello no procede regularización alguna.

Aduce también la actora que los gastos no admitidos por la Inspección deben ser considerados deducibles, ya que su rechazo genérico e indiscriminado causa indefensión y conculca el art. 24 de la Constitución al estar justificados, contabilizados y probada su correlación con los ingresos, agregando que no es exigible la factura como único medio de justificación.

Por último, con respecto a la sanción, reitera que ha prescrito el derecho de la Administración y añade que el acuerdo sancionador no justifica la existencia de culpabilidad al limitarse a reproducir el contenido de la liquidación, estando amparada la actuación del contribuyente en una interpretación razonable de la norma fiscal, que es interpretada de forma restrictiva por la Administración.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones argumentando, en cuanto a la prescripción, que las dilaciones del procedimiento deben imputarse al recurrente, pues de la lectura de la diligencia de 20 de marzo de 2012 se infiere que en esa fecha no se había aportado toda la documentación solicitada antes del 20 de diciembre de 2011, habiéndose advertido a la interesada de la existencia de dilación no imputable a la Administración como consecuencia de los retrasos en el cumplimiento de los requerimientos. Asimismo, en diligencia de 20 de diciembre de 2011 se fijó cita para el día 7 de febrero de 2012 y en la diligencia del día 20 de marzo de 2012 se hace constar que se fijó por contacto telefónico nueva fecha de comparecencia para el día 13 de marzo de 2012. Así, entre el 16 de mayo de 2011 de notificación del inicio de las actuaciones y el día 13 de julio de 2012, en que se realiza el primer intento de notificación de la liquidación, han transcurrido 424 días, o bien 442 si se considera la notificación en el domicilio de la actividad del representante el día 31 de julio de 2012, de los que hay que descontar 101 días por dilaciones imputables a la recurrente, por lo que las actuaciones han tenido una duración inferior a doce meses.

En cuanto a las alegaciones de la actora sobre el intento de notificación en el domicilio particular del representante, señala que ese domicilio figura en el expediente como domicilio del Sr. Sabino a efectos de notificaciones y que de dicho intento se dejó constancia mediante comunicación de la Delegación Especial de Andalucía de 18 de julio de 2012, habiéndose efectuado el día 31 de julio de 2012 otro intento de notificación al representante en su domicilio de gestión administrativa, habiéndose cumplido el art. 110.2 de la LGT.

Con respecto a la liquidación, afirma que las operaciones vinculadas entre la recurrente y la sociedad de la que es socia y administradora única perseguían obtener una ventaja fiscal tributando por el Impuesto sobre Sociedades y no por el IRPF, pues las cantidades percibidas por la sociedad de terceros en virtud de las intervenciones de la recurrente no se corresponden en absoluto con las que dicha sociedad retribuyó a la recurrente, teniendo en cuenta que esas intervenciones sólo podían ser realizadas por la recurrente al no tener la sociedad los medios adecuados para desarrollar su actividad, con la excepción de la propia actora.

En cuanto a los gastos controvertidos, alega que la actora no ha acreditado la relación directa con la actividad económica, prueba que corre a cargo de la interesada, como resulta del art. 105.1 de la LGT.

En relación con la sanción, destaca que se dan todos los requisitos exigidos para sancionar ya que la actuación de la recurrente demuestra una clara intención de no satisfacer la cuota del impuesto que hubiera debido ingresar, por lo que no pueden existir dudas sobre su culpa al haber declarado cantidades netamente inferiores a las derivadas de su actividad, con inclusión de gastos que no eran deducibles, y por ello no ha presentado una declaración veraz y completa ni su actuación viene amparada por una interpretación razonable de la norma.

QUINTO.- Delimitadas en los términos que se acaban de exponer las alegaciones y pretensiones de las partes, en primer lugar debe ser examinado el motivo del recurso que plantea la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses.

El art. 66.a) de la Ley 58/2003 , General Tributaria, establece que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, plazo que comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, de acuerdo con el art. 67.1 del mismo texto legal , interrumpiéndose el reseñado plazo por cualquier acción de la Administración, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la liquidación de los elementos de la obligación tributaria, a tenor del art. 68.1.a) de la citada LGT .

El art. 150.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, regula el plazo de duración de las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley ."

El art. 104.2 de esa misma Ley , al que se remite el transcrito art. 150.1, dispone en relación con la notificación:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución".

Y el apartado 2 del mismo art. 150 de la LGT determina las consecuencias del incumplimiento del aludido plazo:

"2. (...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. (...)"

Por tanto, la superación del plazo legal de doce meses comporta que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones, en cuyo caso el plazo de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se notificó la liquidación que puso fin a la inspección.

Pues bien, como se ha indicado en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia, la Inspección imputó al obligado tributario 107 días de dilaciones que corresponden a los siguientes periodos: del 29 de junio al 5 de julio de 2011 (6 días) , del 20 de diciembre de 2011 al 20 de marzo de 2012 (91 días) y del 2 al 12 de abril de 2012 (10 días), mostrando la parte actora su disconformidad con la dilación que comprende desde el día 20 de diciembre de 2011 al 20 de marzo de 2012 por las razones expuestas de forma sucinta en el tercer fundamento jurídico de esta sentencia.

Así, es preciso analizar las sucesivas actuaciones con trascendencia para la resolución de tal cuestión, que son las siguientes:

1) En la diligencia extendida el 8 de noviembre de 2011 el actuario hizo constar que el obligado tributario no había aportado los libros registro de facturas emitidas y recibidas, que habían sido requeridos en la comunicación de inicio de las actuaciones notificada el día 16 de mayo de 2011, reiterando la solicitud con advertencia de que la no aportación sería considerada dilación no imputable a la Administración tributaria, de acuerdo con lo establecido en el art. 104.a) del Real Decreto 1065/2007 . Y también expuso que no se habían aportado los documentos referidos a la relación jurídica existente entre D^a Raimunda y la sociedad Blanca Diva Producciones S.L., que había sido requerida el 5 de julio de 2011, por lo que se reiteró su aportación con la advertencia antes citada. Por último, se señaló para la continuación de las actuaciones el día 21 de diciembre de 2011.

2) En fecha 20 de diciembre de 2011 se extendió diligencia en la que el actuario reiteró la aportación de la citada documentación, solicitada en diligencias de 5 de julio y 8 de noviembre de 2011, con advertencia de que la no aportación sería considerada dilación no imputable a la Administración tributaria, de acuerdo con

lo establecido en el art. 104.a) del Real Decreto 1065/2007 , señalándose el día 7 de febrero de 2012 para la continuación de las actuaciones inspectoras.

3) El día 7 de febrero de 2012 el obligado tributario no compareció ante la Inspección, por lo que ésta se puso en contacto telefónico con su representante y solicitó la aportación de ciertos justificantes de facturas recibidas que no habían sido presentados, así como justificación de la relación de ciertos gastos con el ejercicio de la actividad, remitiendo por fax un listado de los gastos en cuestión y de los justificantes solicitados.

4) En fecha 6 de marzo de 2012 el representante del obligado tributario remitió a la Inspección un escrito aclaratorio de los citados gastos, poniéndose posteriormente la Inspección en contacto telefónico con el citado representante fijando nueva comparecencia el día 13 de marzo de 2012, si bien el mismo día 13 el obligado tributario solicitó aplazamiento de la comparecencia hasta el día 20 de marzo de 2012, fecha en la que se extendió nueva diligencia.

Los datos expuestos evidencian que el obligado tributario no cumplió en plazo los sucesivos requerimientos de aportación de documentos que realizó la Inspección en las diligencias de 5 de julio de 2011, 8 de noviembre de 2011 y 20 de diciembre de 2011.

Así las cosas, el art. 104.2 de la Ley General Tributaria , precepto referido a los plazos de resolución, proclama en su párrafo segundo:

"Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Y el art. 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, precepto referido a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, establece:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar. (...)"

La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso número 485/207) recoge los criterios interpretativos que se deben utilizar para determinar la existencia o no de dilaciones imputables al obligado tributario. Estos criterios son los siguientes:

- En el concepto de dilación se incluyen tanto las demoras expresamente solicitadas como las pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- Dilación es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico al ser necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una dilación imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011 , que declara:

"... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Aplicando la anterior doctrina, esta Sala considera ajustada a Derecho la dilación imputada por la Inspección en este caso (91 días) al ser evidente que la documentación parcial que iba aportando el obligado tributario en las sucesivas comparecencias no permitía continuar con plena normalidad las actuaciones de comprobación dirigidas a determinar las relaciones que la Sra. Raimunda mantenía tanto con la sociedad de la que era socia y administradora única como con terceros, pues para ello era necesario examinar los contratos y el resto de los documentos requeridos para tener un completo conocimiento de la situación tributaria de la actora que permitiera llevar a cabo la regularización pertinente, debiendo destacarse en este punto que los retrasos que no dependen de la conducta dilatoria de la Inspección no deben imputarse a ésta, finalidad que no se cumpliría si la dilación no fuese imputada a quien no presenta toda la documentación necesaria para realizar la tarea de comprobación.

En este punto, la parte actora afirma que el periodo comprendido entre el día 20 de diciembre de 2011 y el 7 de febrero de 2012 era el plazo otorgado por la Inspección para atender los requerimientos, por lo que, a su juicio, no puede considerarse como dilación. Pero lo cierto es que la documentación requerida ya tenía que estar presentada el mencionado día 20 de diciembre de 2011, pues los requerimientos se habían formulado en fechas 5 de julio y 8 de noviembre de 2011 con las oportunas advertencias, habiendo incumplido el contribuyente los plazos concedidos en ambas diligencias por el actuario, plazos que respetaron el mínimo de diez días contemplado en los arts. 55.2 y 87.4 del RD 1065/2007 .

Y lo mismo hay que decir con respecto al periodo que va desde el día 8 de febrero de 2012 hasta el 13 de marzo de 2012, pues el obligado tributario no acudió a la comparecencia señalada para el día 7 de febrero, motivo por el que la Inspección tuvo que requerir de nuevo al representante por vía telefónica para aportar diversos documentos que tenía que haber presentado con anterioridad.

Por último, no se discute la dilación comprendida entre los días 13 y 20 de marzo, que se trata de un aplazamiento solicitado por el contribuyente.

La actora alega, además, que la dilación imputada por la Inspección no entorpeció el desarrollo de las actuaciones. Sin embargo, no resulta admisible sostener que la tarea de comprobación se puede llevar a cabo con normalidad cuando aún no han sido aportados documentos indispensables para efectuar la regularización fiscal, lo que es compatible con el desarrollo en ese periodo de concretas actuaciones que no se vean afectadas por tal falta de documentación, estando facultado para ello el inspector actuario por el art. 102.7 del citado Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , a cuyo tenor *"los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse"*, y por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2015, recurso de casación nº 2945/2013 , que declara: *"esta previsión normativa, expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación. Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más. (...)"*.

Por tanto, a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras no se deben computar 107 días

Así las cosas, las actuaciones inspectoras finalizaron a los efectos que nos ocupan el día 13 de julio de 2012, fecha en que se intentó notificar la liquidación mediante agente tributario en el domicilio fiscal de D. Sabino , representante del obligado tributario (CALLE000 nº NUM020 de Castilleja de la Cuesta, Sevilla), intento infructuoso por ausencia del interesado que cumple todos los requisitos exigidos en el art. 104.2 de la LGT , al que se remite el art. 150.1 del mismo texto legal , y observa lo previsto en el art. 110.2 de dicha Ley , que dispone: *"2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio*

fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin".

Ese primer intento fue seguido de otro en el mismo domicilio, efectuado el día 18 de julio de 2012, que también resultó infructuoso por no hallarse nadie en el domicilio, motivo por el cual el agente tributario dejó aviso para recoger la notificación entre los días 19 a 26 de julio de 2012 en la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Tributaria, sita en la Avenida República Argentina nº 23, planta 4ª, Sevilla.

Posteriormente, el 31 de julio de 2012 se intentó de nuevo la notificación en la CALLE001 nº NUM021 de Sevilla, domicilio de gestión administrativa del Sr. Sabino , donde indicaron al agente tributario que el destinatario había salido y no sabían cuando volvería.

El 6 de septiembre de 2012 se personó el agente tributario en el domicilio fiscal de Dª Raimunda , sito en la CALLE002 nº NUM022 NUM023 de Madrid, al que llamó a través del interfono, sin que le abrieran después de decir que iba a entregar una notificación de la Agencia Tributaria.

Finalmente, la notificación a la Sra. Raimunda se llevó a cabo el día 11 de septiembre de 2012 en el mencionado domicilio.

Por ello, hay que repetir que la Agencia Tributaria cumplió las normas legales que regulan la notificación de los actos tributarios al efectuar diversos intentos en los domicilios del representante y del propio obligado tributario hasta que pudo realizar la notificación personal.

En consecuencia, las actuaciones inspectoras se prolongaron desde el día 16 de mayo de 2011 hasta el 13 de julio de 2012, por lo que su duración superó el plazo legal de doce meses en 58 días, debiendo descontarse 107 días por las reseñadas dilaciones, de modo que su duración real fue inferior al aludido plazo de doce meses y, por ello, el plazo de prescripción se interrumpió con el inicio de las actuaciones el indicado día 16 de mayo de 2011, fecha en la que no había transcurrido el plazo legal de prescripción de cuatro años desde que finalizó en junio de 2007 el periodo voluntario para presentar la autoliquidación relativa al ejercicio 2006 del IRPF, siendo procedente por todo ello el rechazo del motivo de impugnación que se acaba de examinar.

SEXTO.- Plantea seguidamente la parte recurrente la improcedencia de la regularización alegando que más del 50% de los ingresos de la sociedad Blanca Diva Producciones S.L. proceden del ejercicio de actividades profesionales y que cuenta con medios personales y materiales suficientes para el desarrollo de sus actividades, por lo que el valor de las operaciones realizadas coincide con la contraprestación efectivamente satisfecha a la actora por dicha sociedad.

Las operaciones vinculadas están reguladas en el art. 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, texto vigente en el ejercicio fiscal que nos ocupa. El citado art. 45 dice lo siguiente:

"1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

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

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

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

Así pues, el precepto transcrito establece, en primer lugar, que la actividad realizada por una persona física a favor de una sociedad vinculada se debe valorar conforme al art. 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 art. 45.2 sólo deja de aplicarse cuando la sociedad utiliza sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos. 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 Sra. Raimunda en los programas y actividades antes reseñados, sin que la sociedad de la que es socia y administradora única la actora aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades personales de D^a Raimunda el único elemento determinante de la contratación.

Los medios materiales aludidos en la demanda no tienen nada que ver con las actuaciones personalísimas de la recurrente, que se han desarrollado al margen de aquéllos, al igual que sucede con la persona contratada, de la que no consta el concreto trabajo que realiza, pues en las nóminas aportadas a la Inspección figura como telefonista y en el contrato de trabajo consta como auxiliar administrativo (v. páginas 15 y 16 del acuerdo que practicó la liquidación impugnada), sin que se haya acreditado que realizase ninguna labor directamente relacionada con la actividad económica de la Sra. Raimunda .

En consecuencia, debe desestimarse la pretensión de la parte actora por ser de aplicación al caso las reglas de valoración de las operaciones vinculadas.

SÉPTIMO.- Dicho lo anterior, el art. 45 del RDL 3/2004 se remite al art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, precepto que, en lo que ahora importa, establece:

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

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado.

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

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una sociedad y sus socios.

b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento o al 1 por ciento si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

(...)

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

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

(...)."

Pues bien, es evidente la existencia de vinculación entre la sociedad Blanca Diva Producciones S.L. y D^a Raimunda por ser esta última socia única y administradora única de aquélla, de forma que el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas es el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

En este caso, el trabajo realizado por la Sra. Raimunda es una prestación de carácter personalísimo, lo que deriva de los contratos firmados por la sociedad Blanca Diva Producciones S.L. con terceros, en los que se pactó que tenía que ser la persona física socio de dicha sociedad la que necesariamente prestase los servicios. Así, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad 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 reseñada sociedad y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello, como afirma la Inspección, que lo que vale el trabajo personal de la Sra. Raimunda es el valor del servicio que la sociedad factura a sus clientes, si bien del importe obtenido por dicha entidad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención, debiendo ser imputada la cantidad resultante a la actora a efectos del IRPF al tratarse de actividades personalísimas de la misma.

El acuerdo que aprobó la liquidación recurrida ha cumplido en los términos expuestos los preceptos de aplicación al caso, pues no hay duda alguna de que los contratos suscritos entre la sociedad Blanca Diva Producciones S.L. y sus clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por D^a Raimunda, de modo que existe un precio real de mercado de esos servicios, a los efectos del art. 16.3.a) del RDL 4/2004.

Es elocuente la diferencia existente entre los rendimientos obtenidos en el ejercicio 2006 por la sociedad de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por la Sra. Raimunda (218.005#62 euros) y las cantidades que dicha sociedad abonó a la Sra. Raimunda por esos mismos servicios (75.699#99 euros), diferencia que no se justifica en modo alguno con la intervención de la sociedad, cuya actividad, como ya se ha dicho, no añadió valor a lo realizado por la persona física ya que no aportó ningún activo propio para la prestación de los servicios, habiéndose limitado a pagar gastos necesarios para que la hoy recurrente pudiese desarrollar su actividad de carácter personal. La tesis que se invoca en la demanda entra en abierta contradicción con las conclusiones que se mantienen en la resolución impugnada, que se basan en elementos probatorios que no han sido desvirtuados y que evidencian que la repetida sociedad no ha aportado ningún medio que incorpore valor a la actividad del socio como persona física.

Y es indiscutible que el precio convenido entre la sociedad Blanca Diva Producciones S.L. y la Sra. Raimunda determinó una tributación inferior a la que correspondía por aplicación del valor normal de mercado, toda vez que al ser inferior a la normal de mercado la cantidad satisfecha por la sociedad a su socia, ésta ha tributado menos por el IRPF, lo que no se compensa con la cuota que corresponde a la entidad por el Impuesto sobre Sociedades.

En atención a las razones expuestas, es procedente desestimar el motivo del recurso que se ha examinado.

OCTAVO.- Cuestiona también la demandante la no admisión del carácter deducible de determinados gastos, reclamando su deducción por guardar relación con el desarrollo de su actividad económica.

El art. 26 del Real Decreto Legislativo 3/2004, texto refundido de la Ley del IRPF, se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas. Y el art. 14.1.e) RDL 4/2004 proclama que son deducibles todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de "inscripción contable" que proclama el art. 19.3 del citado RDL 4/2004: *"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente"*.

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicho texto relativo a las obligaciones contables, dispone: *"Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen"*.

Estos preceptos legales conducen al Real Decreto 1496/2003, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por su vinculación con la actividad económica, pues el gasto tiene que ser necesario para la obtención del ingreso, es decir, debe existir correlación entre ingresos y gastos.

Además, esta Sala y Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el sujeto pasivo 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 fecha 21 de junio de 2007 al proclamar: *"...con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley 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 entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales"*.

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente su contabilización y la justificación del pago, sino que es preciso además estar en posesión de factura completa o documento sustitutivo y acreditar que el gasto es necesario para la realización de la actividad económica.

Pues bien, la demanda no contiene alegaciones específicas en relación con cada uno de los gastos no admitidos por la Inspección, limitándose a invocar la parte actora de forma genérica que ha probado su correlación con los ingresos y que la factura no es el único medio de justificación del gasto.

A la vista de esos argumentos y de la invocada vulneración del derecho de defensa, hay que señalar que en el acuerdo que aprobó la liquidación se detallan todos los gastos cuya deducción es rechazada (con descripción de los asientos, fechas, importes, conceptos y justificantes) y se expone como causa del rechazo que el obligado tributario no había justificado su relación con el ejercicio de la actividad y, además, que en algunos casos no se aportó justificación documental alguna. Y esos datos y argumentos expresan con toda claridad el fundamento de la decisión, que es plenamente ajustada a Derecho toda vez que, como antes se ha dicho, corresponde al contribuyente demostrar el carácter deducible del gasto, exigencia que en este caso no ha sido cumplida, debiendo añadirse además que los conceptos de tales gastos (viajes a París y Cerdeña, enmarcación, tabaco y cumpleaños infantil) denotan que no son deducibles al no estar vinculados con el ejercicio de la actividad económica de la recurrente.

Además, en cuanto a la justificación de los gastos con tickets, esta Sección ha declarado de manera reiterada que esos documentos son insuficientes para acreditar el carácter deducible de un gasto por no incorporar todos los datos que exige la norma tributaria para tener derecho a la deducción, por lo que tienen que estar acompañados de otros documentos que completen su contenido.

Por tanto, debe rechazarse el presente motivo del recurso, lo que determina la confirmación de la liquidación impugnada por ser ajustada a Derecho.

NOVENO.- Finalmente, la recurrente postula la anulación de la sanción por ausencia de culpabilidad y por carecer de motivación el acuerdo sancionador recurrido.

El principio de culpabilidad está recogido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al proclamar que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al

desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar 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", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "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". Y también proclama 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 corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya 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".

DÉCIMO.- La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

El acuerdo sancionador recurrido describe los hechos que dieron lugar a la regularización tributaria, analiza los conceptos de tipicidad y de culpabilidad, y afirma en relación con este requisito subjetivo:

"(...) La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. La negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer.

Considerando que:

a) *El obligado tributario, Dña. Raimunda , es socia, con una participación del 100%, y administrador único de la sociedad Blanca Diva Producciones 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, además Dña. Raimunda es quien ha creado la sociedad, Blanca Diva Producciones SL.*

b) *La sociedad no aporta, a juicio de la inspección ni de esta Oficina Técnica, ningún valor añadido a la actividad económica realizada por Dña Raimunda , no asumiendo ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante.*

Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad.

c) *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, realizada por la sociedad y la persona física, ha carecido, a juicio de la inspección y de esta Oficina Técnica, del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente.

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

d) El obligado tributario debe conocer que existe vinculación entre él y la sociedad a la que presta el servicio, en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 16 del TRLIS.

Por tanto, la prestación de los servicios profesionales realizada por Dña. Raimunda a la sociedad se produjo entre dos personas o entidades vinculadas (socio administrador y sociedad) al existir una relación de vinculación entre ellos (art. 16.2 del TRLIS).

En consecuencia y a la vista de los hechos expuestos, concurre pues, a juicio de esta Oficina Técnica, el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneración de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos las han incumplido y han permitido a la persona física 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 Dña. Raimunda a los efectos del correspondiente expediente sancionador.

En conclusión no puede estimarse 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.

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios profesionales que él como socio administrador ha prestado a la sociedad en el ejercicio 2006, y que está ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos. Esto es así por tratarse de una operación vinculada en los términos expuestos. Y ello por varios motivos sobre los que se ha profundizado tanto en el acuerdo de liquidación como en el presente acuerdo.

(...)

La claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario al no aplicar la valoración correspondiente a las operaciones vinculadas realizadas no puede dejar margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2006, 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."

Los argumentos que se acaban de transcribir evidencian que el acuerdo sancionador justifica de manera adecuada la culpabilidad de la contribuyente ya que especifica en qué consistió su actuación y valora su intencionalidad a partir de datos concretos y detallados, de forma que la Administración no ha deducido la culpa con argumentos estereotipados ni con una simple remisión genérica a la claridad de las normas tributarias, no pudiendo ampararse la actuación de la recurrente en una interpretación razonable de la norma, pues para que concurra una causa de exoneración no basta con afirmar su existencia, sino que es preciso que tal afirmación esté respaldada por un fundamento objetivo que en este caso no existe al carecer de toda justificación que

la sociedad satisfaga a su socia una remuneración muy inferior a la obtenida por aquélla como consecuencia de los servicios de naturaleza personal realizados exclusivamente por la socia, acción encaminada sin duda a eludir la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF, careciendo también de apoyo normativo la deducción de gastos que no tienen conexión alguna con la actividad profesional.

No puede olvidarse, finalmente, que las presunciones de inocencia y de buena fe del contribuyente pueden quedar desvirtuadas con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpa del obligado tributario, prueba que existe en este caso por las razones ya expuestas.

En consecuencia, procede confirmar el acuerdo sancionador impugnado por ser ajustado a Derecho.

UNDÉCIMO.- En atención a las razones expuestas debe desestimarse en su integridad el recurso, con imposición de costas a la parte actora por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción , precepto reformado por la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **D^a Raimunda** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de febrero de 2014, que desestimó las reclamaciones deducidas contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte actora.

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

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.