

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 1131/2016 de 2 Nov. 2016, Rec. 133/2015

Ponente: Lescure Ceñal, Gustavo Ramón.

LA LEY 184555/2016

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2015/0002362

251658240

Procedimiento Ordinario 133/2015

Demandante: PLANILLO PRODUCCIONES SL

PROCURADOR D. /Dña. JOSE CARLOS PEÑALVER GARCERAN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN DESDOBLADA DE LA SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA NÚM. 1131 .

ILTMO. SR. PRESIDENTE:

D. Gustavo R. Lescure Ceñal

ILTMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D. Francisco Javier Canabal Conejos

Dª . Carmen Álvarez Theurer

En Madrid, a dos de Noviembre del año dos mil dieciséis

Visto el recurso contencioso-administrativo núm. 133/15 formulado por el Procurador D. José-Carlos Peñalver Garcerán en nombre y representación de "PLANILLO PRODUCCIONES, S.L.", contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de Noviembre de 2.014

que desestima la reclamación nº NUM000 respecto de liquidación por el impuesto sobre sociedades; habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso se ha fijado en 16.427,91 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La referida parte actora promovió el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución reseñada, y seguido el cauce procesal previsto legalmente, cada parte interviniente despachó, en el momento oportuno y por su orden legal conferido, el trámite correspondiente de demanda y de contestación, en cuyos escritos, y conforme a los hechos y razonamientos jurídicos consignados, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto de impugnación y la desestimación de ésta, en los términos que figuran en aquéllos.

SEGUNDO.- Seguido el proceso por los cauces legales, y efectuadas las actuaciones y los trámites que constan en los autos, quedaron éstos pendientes de señalamiento para votación y fallo, que tuvo lugar el 21 de Octubre de 2.016.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Gustavo R. Lescure Ceñal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por la mercantil "Planillo Producciones, S.L." se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de Noviembre de 2.014 que desestima la reclamación nº NUM000 contra acuerdo de la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la A.E.A.T. sobre liquidación relativa al impuesto de sociedades de los ejercicios de 2.007 y 2.008, siendo la cuantía una base imponible de -16.427,91 €.

En la resolución del TEAR se recogen los siguientes antecedentes de hecho:

"PRIMERO: De los antecedentes que obran en el expediente resultan acreditados lo siguientes hechos:

1).- En fecha 12/12/2011, la Inspección de los Tributos incoó a la interesada el acta de referencia, a la que se acompañaba el preceptivo informe ampliatorio, en los que se recoge lo siguiente:

1.1 La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados, clasificada en el epígrafe 983 del IAE, fue la de AGENCIAS DE COLOCACION DE ARTISTAS.

1.2 PLANILLO PRODUCCIONES SL es una entidad participada mayoritariamente por D^a Gregoria , con una participación del 94%, siendo además administradora única de la entidad. Su hijo, D. Anselmo , ostenta el 6% de la participación en la entidad.

1.3 Durante los ejercicios objeto de comprobación, 2006 a 2008, no figura que D^a . Gregoria haya percibido rendimientos de trabajo ni de actividad profesional provenientes de la sociedad PLANILLO PRODUCCIONES SL.

A pesar de haber sido requeridos, no se han aportado contratos suscritos entre la sociedad y la socia, que justifiquen la prestación de servicios o la relación laboral entre ambas, o la contratación que la empresa hace con terceros y que implica a la socia.

Respecto de los contratos suscritos por la sociedad con terceros, no todos han sido aportados (no lo han sido los de NOVARTIS, ZEBRA PRODUCCIONES Y Leon). En algunos casos, es la socia (actriz) la que firma el contrato con el cliente (DANONE).

Tal y como se desprende de los contratos suscritos y de las facturas emitidas por PLANILLO PRODUCCIONES SL a terceros que han sido aportados, el objeto de las mismos son las prestaciones de servicios consistentes en la realización de actividades artísticas, llevadas a cabo por D^a . Gregoria . Consistieron en la participación de la actriz en series y programas de televisión, en obras de teatro y

en anuncios y actos publicitarios.

Los importes facturados por PLANILLO PRODUCCIONES SL a terceros ascienden a:

BI IVA TOTAL

2007 220.096,17 35.215,39 255.311,56

2008 277.825,00 48.452,00 322.277,00

1.4 Se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado en operaciones vinculadas entre D^a . Gregoria y la entidad PLANILLO PRODUCCIONES SL por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) y en el art. 16 de su Reglamento, modificado por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (LA LEY 16429/2008).

Se concluye que el valor normal de mercado correspondiente a la prestación de servicios efectuada por D^a . Gregoria a la entidad PLANILLO PRODUCCIONES SL es la diferencia, entre los ingresos obtenidos por PLANILLO PRODUCCIONES SL y los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido PLANILLO PRODUCCIONES SL.

2007 2008

BI DECLARADA 84.547,39 59.023,26

VALOR DE MERCADO -183.379,45 -238.193,70

BI COMPROBADA -98.832,06 -179.170,44

1.5 La Inspección ha realizado un pormenorizado análisis de los gastos deducidos por la entidad (137.401,52 € en 2007 y 214.333,09 € en 2008), llegando a la conclusión de que algunos de ellos no son deducibles por no estar correlacionados con los ingresos declarados por la sociedad. También figuran gastos, que aun no estando relacionados con la actividad artística, sí tienen que ver con la actividad económica: mensajeros, sueldos, servicios bancarios, y se ha considerado que el 25% de los gastos que tienen que ver con el inmueble propiedad de la sociedad. Los gastos que se consideran no deducibles ascienden a 95.279,32 € en 2007 y 158.242,53 € en 2008.

1.6 En la presente acta se propone la modificación de la base imponible deduciendo de los ingresos comprobados el importe del valor de mercado de la prestación de servicios de D^a . Gregoria (183.379,45 € en 2007 y 238.193,70 € en 2008), corrigiendo los errores en que ha incurrido el obligado tributario al declarar en exceso (1.566,00 € en 2007) o en defecto (4.500,00 € en 2008) ingresos de explotación y aumentando los importes correspondientes a gastos no deducibles declarados por la sociedad.

2007 2008

BI DECLARADA 84.547,39 59.023,26

EXCESO O DEFECTO -1.566,00 4.500,00

VALOR DE MERCADO -183.379,45 -238.193,70

BI COMPROBADA -98.832,06 -179.170,44

EXCESO O DEFECTO -1.566,00 4.500,00

GASTOS NO DEDUCIBLES 95.279,32 158.242,53

BI COMPROBADA -5.118,74 -16.427,91

1.7 En consecuencia, se formula propuesta de liquidación resultando unas bases imponibles negativas de -5.118,74 € en 2007 y -16.427,91 € en 2008).

1.8. En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de D^a . Gregoria , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2006, 2007 y 2008 procediendo a aumentar los rendimientos del trabajo de la base imponible del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de los períodos 2007 y 2008 por las mismas cantidades (183.379,45 € en el ejercicio 2007 y 238.193,70 en el ejercicio 2008).

2) Advertida la interesada de su derecho a presentar ante la Dependencia Regional de Inspección las alegaciones que considerase oportunas, y siendo éstas presentadas, la Oficina Técnica dicta con fecha 14 de febrero de 2012 acuerdo confirmando la liquidación tributaria propuesta.

Se emite también acuerdo de liquidación, derivado del acta incoada Acta A02 -la n^o referencia NUM001 -, Impuesto sobre Sociedades 2007/2008, el cual incluye regularización que se deriva del primero de los motivos de regularización expuestos, a saber, la corrección valorativa resultante del procedimiento de valoración a valor normal de mercado de la operación vinculada descrita.

Dicha liquidación -la cual ha determinado una cuota a devolver en favor de la obligado tributario por importe de 21.136,85 euros en 2007 y de 14.755,81 euros en 2008- se tiene en cuenta a la hora de formular la liquidación, que engloba todos los motivos de regularización.

3) No conforme con la citada liquidación, notificada con fecha 24-02-2012, la interesada interpuso recurso de reposición que fue desestimado por la Oficina Técnica.

SEGUNDO: Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la interesada interpuso reclamación económica administrativa.

Puesto de manifiesto el expediente para la presentación de alegaciones, la interesada dio cumplimiento a dicho trámite mediante la presentación de escrito en el que reiteraba las alegaciones formuladas ante la Oficina Técnica, que, en síntesis, son las siguientes: existencia de una estructura empresarial; asunción de riesgos en la contratación; ingresos de la actividad artística; gastos deducibles.

TERCERO: Consta que la reclamante ha interpuesto reclamaciones por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, derivadas de las mismas actuaciones inspectoras".

Las razones sustanciales del TEAR en orden a la confirmación de la liquidación son:

"SEGUNDO: Respecto a las alegaciones formuladas sobre el acuerdo de valoración de mercado y la base imponible comprobada ante esta instancia, sustancialmente las mismas que las ya formuladas ante la Oficina Técnica, este Tribunal se remite a los Fundamentos de Derecho tanto de la resolución desestimatoria del recurso de reposición como del acuerdo recurrido, por compartir los argumentos que detalladamente se exponen en el mismo.

La primera alegación formulada, la existencia de una estructura empresarial, ya que, a pesar de contar únicamente con un inmueble y de tener contratados empleados en este ejercicio, es la sociedad la que contrata y asume el riesgo empresarial. Es la sociedad la que firma los contratos, configurando un marco de naturaleza obligacional bilateral y no trilateral, en cuanto que han intervenido dos voluntades para formar el consentimiento, y el hecho de que el objeto de los contratos sea la prestación personal de la artista, las partes contratantes son las obligadas al cumplimiento. Esta alegación va unida a la siguiente que se refiere a la asunción de riesgo por la sociedad.

A esta alegación ha de oponerse, como reiteradamente señala la Inspección, el carácter personalísimo del servicio prestado. En efecto, debe tenerse en cuenta:

- Que sea la persona física socio de la sociedad la que necesariamente preste el servicio, de forma tal que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación 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 una persona en concreto. 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 la persona que lo realice. 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 este sentido cabe señalar que el Tribunal Superior de Justicia consideró adecuado esta valoración de mercado en un supuesto similar. La sentencia núm. 1159/2005 de 27 octubre del Tribunal Superior de Justicia de Madrid indica: "(...)"

En consecuencia, se desestima esta alegación.

TERCERO: Alega la reclamante que no todos los ingresos procedentes de PLANILLO PRODUCCIONES SL se corresponden con la actividad artística realizada por D^a Gregoria y que esta afirmación ya realizada en el escrito de alegaciones al acta de disconformidad.

Del análisis del expediente se desprende que la reclamante efectuó esta alegación que ya fue contestada en el acuerdo de liquidación al indicar que "Aunque como se ha dicho anteriormente, alega que la sociedad ha recibido otra clase de ingresos, al margen de los que corresponden a la actividad artística, no ha aportado al respecto ninguna prueba o justificante".

En el escrito de interposición del recurso de reposición se citan determinadas facturas. En concreto, en el ejercicio 2007, la factura de 1 de agosto de 2007 expedida a PENTACION SA por la producción de la obra de teatro "Seis clases de baile en seis semanas". Asimismo se factura por dietas de equipos de rodaje en exteriores por tres personas. La factura de fecha 2 de noviembre de 2007 por la realización, postproducción y fotografía en la misma obra de teatro, habiendo sido realizado dicho trabajo por D. Anselmo . En el año 2008, las facturas de fechas 28 de agosto y 30 de octubre de 2008 (expedidas a FONOGRAFICAS DEL SUR, los días 28 de agosto y 30 de octubre, por servicios de producción).

En la resolución del recurso de reposición se indica que:

"Esas empresas a las que alude, son empresas que contrataron los servicios de la actriz, y a las que se les factura. Cuando fueron solicitados los justificantes de ingresos de la actividad artística se aportaron justificantes por valor de 220.096,17

euros en 2007 y 277.825 euros en 2008, que son los que se han tenido en cuenta. La diferencia entre esa cantidad y la declarada como ingresos de explotación en la única actividad que declara realizar en 2007 se justificó como un error en la declaración, y de misma manera, aunque por omisión, en la declaración de 2008.

No es admisible que asegure en este trámite que unas facturas, que no cifra, provienen de otra actividad, cuando esa otra actividad no ha sido declarada antes, ni ha aportado pruebas al respecto durante las actuaciones. Sino que al contrario, en sus autoliquidaciones ha considerado la totalidad de los ingresos facturados como provenientes de la actividad artística, actitud que ha mantenido durante las actuaciones de comprobación".

En relación con las facturas de PENTACION en el expediente consta contrato de esta sociedad en el que se contrata a la actriz para la realización de la obra de teatro "Seis clases de baile en seis semanas". En cuanto a las facturas expedidas de FONOGRAFICAS DEL SUR solamente constan en el expediente las facturas por la producción de un videoclip, pero no hay contrato del que se desprenda el papel que desempeñe la actriz en esta producción.

Por lo tanto, no habiendo sido aportada documentación que acredite que esa factura corresponde a

otra actividad que no sea la artística desarrollada por D^a Gregoria , ha de desestimarse esta alegación.

CUARTO: La siguiente alegación se refiere a la disconformidad de la reclamante con la no admisión como deducibles de los gastos declarados por la sociedad. En cuanto a los gastos sobre los que no se ha admitido la deducibilidad por la Oficina Técnica, en el acuerdo de liquidación se detalla en un cuadro el número de la cuenta, nombre de la cuenta, importe contabilizado, gastos deducibles, gastos relacionados con la actividad artística y gastos no deducibles.

Se distingue entre los gastos incurridos por la sociedad, necesarios para la obtención de los ingresos, en la columna de gastos deducibles y los gastos no relacionados con la actividad. La explicación contenida en el acuerdo de liquidación es la siguiente:

"Los relacionados con la actividad artística son los que se tienen en cuenta para el cálculo del valor de mercado de las relaciones económicas socio-sociedad. En este concepto se han incluido gastos habituales en cualquier empresa, como de seguridad social, financieros, teléfono, material de oficina. Además, también se han tenido en cuenta gastos de transporte, hospedaje, representación, tratamientos de la actriz (incluidos también en las cuentas denominadas compra de mercaderías o realizaciones propias) y servicios de profesionales, en atención a las especiales características de la actividad llevada a cabo y la forma en la que han de ser prestados los servicios."

La reclamante alega falta de motivación de la liquidación que admite únicamente el 25% de los gastos del inmueble, cuando este cumple la triple función de ser sede de la sociedad, de la artista y domicilio particular de la misma, y en otros casos, como teléfono, dotación para la amortización de inmuebles y dotación para la amortización de mobiliario se consideraron todos afectos. Por el contrario no se consideran gastos afectos los referentes a reparaciones, conservación, seguros, suministro eléctrico, gas, agua, seguridad, comunidad e intereses de deuda a corto plazo. Asimismo alega que los gastos contabilizados son deducibles por ser necesarios para el ejercicio de la actividad, y que hay gastos personales que sí han sido deducidos (facturas de MASSI) desconociendo el motivo por el que no admite los demás.

QUINTO: En cuanto a la necesidad de motivación de las resoluciones que pongan término a los procedimientos tributarios, define la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LA LEY 1914/2003), en su artículo 101.1 la liquidación tributaria como "el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento", y añade en la letra c) del apartado 2 del artículo 102: "2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de: (...) c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho".

Poniendo en conexión los preceptos citados, puede afirmarse que en el ámbito jurídico-tributario, la "motivación suficiente" viene siendo entendida por los Tribunales en el sentido de exigir que los actos administrativos sean dictados de forma tal que permitan conocer a los interesados las razones por las cuales la Administración ha procedido a la regularización practicada. La motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones; ante todo, y desde el punto de vista interno, viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal (exteriorización de los fundamentos en cuya virtud se dicta el acto administrativo) no es sólo una cortesía, sin que constituye una garantía para el obligado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto, teniendo la posibilidad de rebatir las bases en que se funda; además, y en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración, de acuerdo con el artículo 106.1 de

nuestra Constitución (LA LEY 2500/1978) .

La falta de motivación, o la motivación insuficiente, pueden integrar un vicio determinante bien de anulabilidad bien de una mera irregularidad no invalidante, según los casos: el deslinde de ambos se ha de hacer a la vista de las circunstancias concurrentes en cada caso, indagando sobre si realmente ha existido o no una ignorancia de los motivos que fundamentan la actuación de la

Administración tributaria y si, por tanto, se ha producido o no indefensión a los obligados (en este sentido, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1991 y 28 de junio de 1993), indefensión que, además, los Tribunales exigen que sea material y no simplemente formal.

Del examen del acuerdo de liquidación se deduce la existencia de estos elementos en la misma, al hacerse constar en dicha resolución lo que se ha indicado en el fundamento anterior lo que nos lleva a considerar que el acto impugnado goza de la necesaria motivación y, en consecuencia, a desestimar igualmente la presente alegación, puesto que, contra lo alegado, la interesada ha podido identificar perfectamente y sin lugar a dudas qué gastos han sido admitidos y cuales no dándose de este modo cumplimiento a lo establecido en los citados artículos de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), y sin que por parte actora pueda invocarse indefensión o desconocimiento o imposibilidad de conocer aquellas modificaciones.

Además, a juicio de este Tribunal, es correcta la admisión de un parte de los gastos de la vivienda en la que se comparte el domicilio social y la vivienda personal de la socia y administradora. Básicamente, la sociedad, tal como indica la

Inspección, se limita a firmar contratos, a emitir facturas y contabilizar las recibidas; por tanto, se considera ajustado fijar un 25% del porcentaje de gastos (arrendamientos, reparaciones, seguros electricidad, gas, comunidad), que van unidos no a la actividad artística sino a la actividad de gestión de la sociedad. Se considera, asimismo, correcto que el teléfono se haya incluido en los gastos relacionados con la actividad, porque se comprende que este es un medio fundamental para la contratación de la actriz. En cuanto a la consideración de gastos relacionados con la actividad del 25% de las amortizaciones del inmueble y del mobiliario se trata de elementos de inmovilizado que pueden considerarse afectos a la actividad.

En cuanto a la no deducibilidad de los gastos particulares, ha de recordarse que de conformidad con el artículo 105 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , General Tributaria, corresponde probar al reclamante, en la medida en que es él, el que pretende la deducción del gasto, y la simple exhibición de facturas con conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, no es suficiente para justificar su derecho a la deducción. Ahora bien, el hecho de que a la vista de las facturas se haya admitido alguna no supone que deban admitirse todas las demás del mismo concepto.

En consecuencia, se desestima la alegación".

SEGUNDO.- La mercantil recurrente solicita en su demanda la anulación de la resolución del TEAR impugnada así como de la liquidación a que remite, alegando en síntesis, tras una relación de hechos pormenorizada de los avatares y escritos presentados ante la Administración, la falta de motivación de la liquidación al no detallar las facturas de gastos que se han considerado meras liberalidades a favor del socio, la ausencia de indicación de porqué unos gastos sí están afectos a la actividad y otros no, de porqué los gastos de oficina no están relacionados con la actividad artística, o las partidas referentes al inmueble y sus servicios y suministros unas sí y otras no, ni por qué no se admiten ciertos gastos de tratamientos estéticos, y todo ello teniendo en cuenta que los gastos están contabilizados, imputados, justificados, tienen expresa correlación con los ingresos y no están expresamente reconocidos como no deducibles del conformidad con el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

El Abogado del Estado insta la desestimación del recurso por los argumentos de su escrito de contestación a la demanda que se dan asimismo por reproducidos.

TERCERO.- En orden a la resolución del presente recurso ha de tomarse en consideración que por esta misma Sección se ha dictado Sentencia de 28 de Octubre de 2.016 (Ponente Sr. Canabal Conejos) por la que se desestima el recurso contencioso nº 130/2.015 de la misma mercantil hoy actora con relación a la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los mismos ejercicios 2.007 y 2.008 a que afecta la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que ahora nos ocupa, de manera que coincidiendo sustancialmente las cuestiones planteadas en el actual recurso con las resueltas en aquél precedente, razones de seguridad jurídica y unidad de criterio imponen aplicar ahora los criterios ya establecidos.

Se transcribe a continuación el fundamento jurídico tercero de la reseñada sentencia:

"TERCERO.- El artículo 102 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) establece que el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberán notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven.

Se trata, en efecto, del requisito general de la motivación del acto administrativo, recogido en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 (LA LEY 3279/1992), de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que tiene por finalidad la de que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto.

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. La obligación de notificar los elementos básicos de las liquidaciones tributarias y, en general, de todos los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, es consecuencia, a su vez, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) sino también por el artículo 103 de la propia Constitución (LA LEY 2500/1978) que garantiza el principio de legalidad en la actuación administrativa.

La liquidación, como observaremos, es nítida en su planteamiento y resolución y la recurrente sabe las razones y alcance de la misma. Sus alegaciones inciden más en una cuestión distinta a la motivación cual es la carga de la prueba tal y como analizaremos a continuación.

La liquidación parte de una serie de hechos sobre los que delimitará posteriormente las consecuencias fiscales que de los mismos se derivan, así da por probado:

1.- Que la actividad declarada ha sido la clasificada en el epígrafe de I.A.E. 983 agencias de colocación de artistas. En la escritura de constitución de Planillo Producciones SL número de protocolo treinta y cuatro del protocolo del Notario de Madrid D. Francisco José de Lucas y Cadenas Pedro, de fecha 10/01/1997, el capital social se fija en 500.000 pesetas (3005,06 euros) dividido en 50 participaciones sociales: D^a Gregoria, suscribe 47 participaciones sociales con un valor nominal de 470.000 pts. (2.824,76 €), que representan el 94% del capital social. Es nombrada administradora única de la sociedad. D. Anselmo suscribe 3 participaciones sociales, con un valor nominal de 30.000 pts. (180,30 €), que representan el 6% del capital social.

Según los estatutos de Planillo Producciones SL, la sociedad tendrá por objeto la promoción y

divulgación de actividades artísticas, mediante la adquisición de derecho de propiedad intelectual, así como la representación de autores. También figura como objeto social ciertas operaciones de la actividad inmobiliaria.

2.- Durante los ejercicios objeto de comprobación, 2006 a 2008, no figura que D^a . Gregoria haya percibido rendimientos de trabajo ni de actividad profesional provenientes de la sociedad Planillo Producciones SL.

3.- Respecto de los contratos suscritos por la sociedad con terceros, no todos han sido aportados (no lo han sido los de Novartis, Zebra Producciones, Malalaida Musicas, Leon , Fonográfica del Sur) o sólo parte de los contratos firmados con algún cliente (Pentacion). En algunos casos, es la actriz la que firma el contrato con el cliente (Danone).

Tal y como se desprende de los contratos suscritos y de las facturas emitidas por Planillo Producciones SL a terceros que han sido aportados, el objeto de las mismos son las prestaciones de servicios consistentes en la realización de actividades artísticas, llevadas a cabo por D^a . Gregoria . Consistieron en la participación de la actriz en series y programas de televisión, en obras de teatro y en anuncios y actos publicitarios. En los contratos, claramente se establece que las empresas están interesadas en contratar los servicios de Gregoria como actriz. Así, se fijan las retribuciones por capítulo o función, y la duración de los contratos.

Todos los ingresos de los que ha aportado justificación Planillo Producciones SL se deben a la labor realizada por la actriz Gregoria para terceros. Es decir, guardan una relación directa con sus cualidades como artista, así como con su fama o popularidad.

4.- Recoge la liquidación los importes facturados por Planillo Producciones SL a terceros en 2007 y 2008 y que no declaró, 4.500,00€ de ingresos percibidos de Fonográfica del Sur según el siguiente detalle:

-Factura de 28/08/2008: Base Imponible: 2.250,00€.

-Factura de 30/10/2008: Base Imponible: 2.250,00€

5.- Respecto de personal de la entidad Planillo Producciones SL, en la Base de datos de la Agencia Tributaria consta que durante el ejercicio 2007 la sociedad ha tenido un empleado contratado y dos en 2008. Se han aportado los contratos laborales de dichas personas, en dos de los casos son contratadas como auxiliares administrativos y en el otro como limpiadora. La sociedad sólo es titular, de un inmueble situado en el PASEO000 NUM002 , NUM003 , de Madrid, donde se encuentra también el domicilio de la actriz.

6.- Recoge los gastos contabilizados y deducidos por la sociedad en el ejercicio 2007 y 2008 y expresamente constata que determinados gastos como seguros, arrendamientos y cánones, reparaciones y conservación, gastos de limpieza, suministro eléctrico, suministro de gas, suministro de agua, seguridad, comunidad, gastos financieros, dotaciones a amortizaciones, se refieren a gastos del inmueble en el que la sociedad tiene su domicilio fiscal junto con la socia y administradora. Se han aportado un gran número de justificantes que corresponden a gastos propios y particulares de la actriz (tratamientos, hostelería y muy diversas compras, vestuario, alimentación, perfumería, objetos.....y un largo etcétera). El gasto correspondiente a la Fundación Vicente Ferrer es una donación. Entre las diversas facturas aportadas, se encuentran justificantes de gastos relacionados con la actividad artística. Son trabajos realizados por otras empresas, profesionales independientes, tratamientos médicos, pagos de la Seguridad Social. Además, en concreto:

- Respecto del ejercicio 2007, entre los gastos contabilizados en la cuenta 6000000 COMPRA DE MERCADERIAS, la cuenta 6000001 REALIZACIONES PROPIAS y la cuenta 6230001 TRATAMIENTO MEDICO se encuentran tratamientos estéticos (1.431,03 euros, 568,96 euros, 1.181,03 EUROS), entre los contabilizados en cuenta 6290002 GASTOS DE REPRESENTACIÓN, facturas de

desplazamientos (2.100 euros) y en la cuenta 6290013 GASTOS VARIOS, factura de electrónica (379,27 euros).

- Respecto del ejercicio 2008, entre los gastos contabilizados en la cuenta 6000000 COMPRA DE MERCADERIAS se encuentra un tratamiento estético (1.435,34 euros), entre los contabilizados en la cuenta 6290000 SERVICIOS AUXILIARES se encuentran facturas de papelería y mensajería (750,21 euros), entre los gastos de la cuenta 6290002 GASTOS DE REPRESENTACIÓN, se encuentran tratamientos estéticos, y entre los gastos de la cuenta 6290013 GASTOS VARIOS, facturas de papelería y legalización de libros.

También figuran gastos, que aun no estando relacionados con la actividad artística, sí tienen que ver con la actividad económica: mensajeros, sueldos, servicios bancarios, y se ha considerado que el 25% de los gastos que tienen que ver con el inmueble propiedad de la sociedad.

Por otro lado, los gastos varios contabilizados en 2007 y 2008 también son diversos (CUENTA 6290013 GASTOS VARIOS), y tras las justificaciones aportadas, de los contabilizados tan sólo 1.209,27 euros en 2007 y 424,75 euros en 2008, tienen que ver con la actividad artística (legalización y depósito de libro, papelería). El resto, hasta los contabilizados, no tienen tal relación; y es más de ese resto, son gastos propios y particulares de la actriz por muy diversas compras (vestuario, perfumería, supermercado, regalos y objetos, telas y objetos y mobiliario del hogar y decorativos.....).

Son diversas las cuentas en que se hallan contabilizados gastos particulares de la actriz, así, en la cuenta 6000003 COMPRAS PROPIAS ACTIVIDAD se contabilizan compras de vestuario, en la de 6290013 GASTOS VARIOS, tickets de hostelería y compras particulares, en la cuenta 6290000 SERVICIOS AUXILIARES figuran contabilizadas servicios de pintura, compras de muebles, calzado, gafas, tratamientos, maquinas....

En base a tales circunstancias fácticas la liquidación determina:

a.- La realización procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre D^a . Gregoria y la entidad Planillo Producciones SL por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) y en el art. 16 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (LA LEY 1159/2004), que valora en 183.379,45 euros en el periodo 2007 y en 238.193,70 euros en el periodo 2008. Y dichos importes son los que la Inspección propone como minoración de las bases imponible declaradas por parte de Planillo Producciones.

b.- Regularizar la situación tributaria de D^a . Gregoria como consecuencia de dichas correcciones valorativas, procediendo a aumentar los rendimientos del trabajo de la base imponible del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de los períodos 2007 y 2008 por las mismas cantidades.

c.- Por la naturaleza de los gastos y ante la falta de justificación por parte del obligado tributario de su relación con la actividad, la Inspección concluye que una serie de gastos no son gastos deducibles en la base Imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con la normativa que rige el tributo; porque entran dentro del concepto de liberalidad, no se encuentran vinculados a la ninguna actividad económica:

- El 75% de los gastos que se refieren a gastos del inmueble en el que la sociedad tiene su domicilio fiscal junto con la socia y administradora; son gastos de seguros, arrendamientos y cánones, reparaciones y conservación, gastos de limpieza, suministro eléctrico, suministro de gas, suministro de agua, seguridad, comunidad, gastos financieros y amortizaciones.

Considera gasto deducible (aunque no relacionado con la actividad artística) tan sólo el 25% de los mismos, dado que en dicho inmueble se encuentra la sede de la sociedad y su domicilio fiscal.

- Otros gastos, como reparaciones, de representación, de salud y de comidas, son gastos propios y particulares de la actriz (tratamientos de salud y muy diversas compras, vestuario, alimentación, perfumería, objetos.....y un largo etcétera).

- Una parte de los gastos contabilizados en las cuentas de REALIZACIONES PROPIAS, COMPRAS PROPIAS ACTIVIDAD, GASTOS REPRESENTACIÓN y GASTOS VARIOS (en 2007) y en las cuentas de COMPRAS DE MERCADERIAS y PROPIAS ACTIVIDAD, SER. PROFESIONALES, SERV. AUXILIARES GASTOS REPRESENTACIÓN GASTOS SALUD GASTOS VARIOS (en 2008) no son deducibles. Tras las justificaciones aportadas, se concluye que no tienen la consideración de deducibles, porque son gastos propios y particulares de la actriz por muy diversas compras y servicios recibidos.

- El gasto correspondiente a la Fundación Vicente Ferrer es una donación

d.- El aumento de la base imponible por gastos no deducibles expresamente se motivó señalándose que "En relación a los gastos que se refieren a gastos del inmueble en el que la sociedad tiene su domicilio fiscal junto con la socia y administradora, la sociedad no ha aportado justificación de la relación que guardan con la actividad desarrollada. Ante esa falta de justificación del porcentaje en que el inmueble se emplea para uso particular y para uso empresarial, la Inspección ha considerado como gasto deducible tan sólo el 25% de los importes contabilizados, y no deducible el resto (gasto privado de la socia y no deducible para la sociedad por constituir una liberalidad). Son gastos de seguros, arrendamientos y cánones, reparaciones y conservación, gastos de limpieza, suministro eléctrico, suministro de gas, suministro de agua, seguridad, comunidad, gastos financieros. En sus alegaciones, manifiesta no comprender este porcentaje, pero no aporta ninguna justificación que haga considerar un porcentaje de afectación. Pero teniendo en cuenta que la labor de la actriz, que es de la que se generan los ingresos, se lleva a cabo fuera de dicho inmueble, y que en dicho inmueble tan sólo tiene el domicilio fiscal y social la sociedad, es razonable considerar, a lo sumo, una deducción de una parte de los gastos; y la Inspección ha considerado el 25%. Pero sin que tal deducción afecte al cálculo del valor de mercado de las operaciones, pues la actividad generadora de ingresos no se lleva a cabo en el citado inmueble. Por tanto, el 75% restante de tales gastos no es deducible en ningún caso, porque conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades, son gastos ajenos a la actividad de la entidad, por lo que la calificación que reciben es la de liberalidad, y la consecuencia es la no deducibilidad.

Otros gastos, como reparaciones, de representación, de salud y de comidas, son gastos propios y particulares de la actriz (tratamientos de salud y muy diversas compras de vestuario, alimentación, perfumería, objetos y regalos.....y un largo etcétera que figuran en las facturas aportadas). Estos gastos no están relacionados ni con la actividad artística ni con ninguna actividad económica. Aunque en las alegaciones trate de defender la postura de que son necesarios para el mantenimiento de la actriz, de las facturas y justificantes se deduce que son los gastos cotidianos y particulares de una persona en su vida diaria. Como gastos propios y particulares de la actriz por muy diversas compras, y si los ha sufragado la empresa, constituyen liberalidades. Conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades, son gastos ajenos a la actividad de la entidad, por lo que la calificación que reciben es la de liberalidad, y la consecuencia es la no deducibilidad.

Tras el examen de las justificaciones aportadas, la conclusión a la que llega la Inspección es que una gran parte de los gastos de las anteriores cuentas, tampoco tienen la consideración de deducibles por ser liberalidades. En concreto la cantidad de 22.796,05 euros, y por el mismo motivo que los anteriores, son gastos propios y particulares de la actriz por muy diversas compras y si los ha sufragado la empresa, constituyen liberalidades. En dichas cuentas de gastos se ha admitido la deducción de una parte de los contabilizados, así los que corresponde a gastos de tratamientos (contabilizados en cuentas de COMPRAS DE MERCADERIAS REALIZACIONES PROPIAS), papelería, electrónica, transportes, gastos de registro.

e.- Declaró en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2007 ingresos en exceso por importe de 1.566 euros sobre la cifra de negocios comprobada. Omitió en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2008 ingresos por importe de 4.500 euros (facturas emitidas a Fonográfica del Sur).

No podemos tachar de inmotivada a la liquidación pues contiene elementos y razones suficientes para que la recurrente pueda ejercer su derecho de defensa quedando la cuestión en una mera carga probatoria pues debe recordarse que la Ley 37/1992, del IVA (LA LEY 3625/1992), considera deducibles las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones sujetas y no exentas (artículos 92 y 94), siendo imprescindible para ejercitar el derecho a la deducción estar en posesión del documento justificativo, que consiste en la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, de acuerdo con el art. 97.Uno.1º del citado texto legal.

Además, esta Sección ha declarado 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 (LA LEY 63/1963) (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 ".

Es evidente que, al pretender dicha deducción de los gastos y en este caso de las cuotas de IVA soportadas relacionadas con esos mismos gastos, la carga de la prueba de los mismos le corresponde, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 114 LGT 1963 (LA LEY 63/1963) y 105 LGT 2003 (LA LEY 1914/2003) y ello no se trata de ninguna probatio diabólica, sino simplemente de aportar las facturas relativas a los mismos, correctamente efectuadas con todos los requisitos legales establecidos, así como de acreditar la vinculación de dichos gastos con la actividad profesional que desarrollaba.

En el caso del IVA, comenzamos por exponer que los artículos 92.uno (LA LEY 3625/1992) y 97.uno.1º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) , reconocen el derecho a obtener la deducción de las cuotas devengadas por operaciones gravadas en el interior del país soportadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo, solo a favor de los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho y se considerará justificativo del derecho a la deducción la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio y el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (LA LEY 3074/1985) , por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, establece los requisitos de las facturas en cuanto a su contenido con expresión del número y en su caso serie, nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, descripción de la operación y su contraprestación y el lugar y la fecha de emisión y en los artículos 4 y siguientes solo para determinados supuestos admite tickets como alternativa a la factura que no resultan de aplicación y en parecidos términos se pronuncian los artículos 5 (LA LEY 1812/2003) , 6 (LA LEY 1812/2003) y 7 del Real decreto 1496/2003 de 28 de noviembre (LA LEY 1812/2003) , que aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación y modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la obligación de expedir y entregar factura a los profesionales y empresarios, el contenido que deben tener y la admisión de documentos sustitutivos y su contenido. Por su parte, el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (LA LEY 3442/1990), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, obliga a contabilizar las facturas

de los proveedores de las sociedades.

Puede concluirse que para que sean deducibles fiscalmente las cuotas de IVA soportadas en operaciones sujetas relacionadas con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, no basta la aportación de factura y que se contabilice su importe, sino también es necesario acreditar la realidad de la operación que documenta, de acuerdo con el artículo 105 de la vigente Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) .

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto y de la cuota de IVA soportada relacionada con ese mismo 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 relación a la actividad profesional desarrollada por el sujeto. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

La liquidación ha sido exhaustiva y no basta con negar sino que, como hemos señalado, se debe acreditar la correlación gasto-servicio algo que ha obviado la recurrente realizar en su demanda pues debió señalar y acreditar que gasto y porqué, de los no admitidos, estaban afectos a la actividad y al no realizarlo incumplió con su obligación como contribuyente".

Pues bien, tales precedentes razonamientos han de determinar asimismo la desestimación del recurso que ahora nos ocupa, dada la relación y vinculación de las liquidaciones tributarias por ISOC e IVA giradas a la mercantil recurrente.

CUARTO - De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional 29/1.998 (LA LEY 2689/1998), procede la imposición de las costas procesales a la parte actora por la total desestimación de su recurso.

VISTOS los preceptos legales citados, y los demás de concordante y general aplicación.

FALLAMOS

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo de "Planillo Producciones, S.L." y confirmamos la resolución económico-administrativa reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, con expresa imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

Notifíquese esta sentencia a las partes en legal forma, haciendo indicación, a los efectos del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , que cabe interponer recurso de casación, cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2.015 (LA LEY 12048/2015), debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación.

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.