

EDJ 2017/134080

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 14-6-2017, nº 594/2017, rec. 1244/2015
Pte: Ornosa Fernández, Mª Rosario

Resumen

Tributos. Operaciones Vinculadas. El TSJ establece que la Administración tributaria no impide el empleo de formas societarias para el ejercicio de actividades profesionales, sin embargo, no habiéndose valorado la remuneración por la sociedad a la persona física conforme al valor normal de mercado, resulta procedente la regularización practicada (FJ 6). Es evidente la existencia de vinculación entre la sociedad y D. Mateo por ser éste administrador y socio único de la entidad, 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 (FJ 6). Es indiscutible que lo que vale es el trabajo personal del Sr. Mateo, siendo el valor del servicio lo 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 (FJ 6).

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
art.16.4
Ley 36/2006 de 29 noviembre de 2006. Medidas para prevención del fraude fiscal
RDLeg. 3/2004 de 5 marzo de 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
art.45

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	3
FUNDAMENTOS DE DERECHO	3
FALLO	8

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
OPERACIONES VINCULADAS
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
HECHO IMPONIBLE
Operaciones vinculadas
INFRACCIONES Y SANCIONES
INFRACCIONES Y SANCIONES; DERECHO SANCIONADOR
TRIBUTARIAS
Infracciones
Simples

TRIBUTOS
REGÍMENES ESPECIALES
Sociedades vinculadas

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Administración autonómica; Desfavorable a: Contribuyente, Infractor
Procedimiento: Recurso contencioso-administrativo

Legislación

Cita art.16.4 de Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita Ley 36/2006 de 29 noviembre de 2006. Medidas para prevención del fraude fiscal
Cita art.45 de RDLeg. 3/2004 de 5 marzo de 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita art.16 de Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.16, art.17, art.18, art.19, art.20, art.21, art.21.bi de RD 1793/2008 de 3 noviembre de 2008. Modifica Rgto. Impuesto sobre Sociedades
Cita art.45 de Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Cita art.11 de RD 1775/2004 de 30 julio de 2004. Rgto. del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita art.45 de RDL 3/2004 de 25 junio de 2004. Racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional e incremento de su cuantía
Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo de 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.106.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria
Cita RD 1496/2003 de 28 noviembre de 2003. Aprobación del Rgto. por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Rgto. del IVA
Cita Ley 1/2000 de 7 enero de 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC
Cita art.139.1 de Ley 29/1998 de 13 julio de 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
Cita art.248, dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial
Cita art.105.1, art.114 de Ley 230/1963 de 28 diciembre de 1963. Ley General Tributaria de 1963
Cita art.1214 de RD de 24 julio de 1889. Código Civil

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2015/0024768

Procedimiento Ordinario 1244/2015

Demandante: CARALLADA SHOW,S.L

PROCURADOR D./Dña. IRENE ARANDA VARELA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 594

RECURSO NÚM.:1244-2015

PROCURADOR D./DÑA.: IRENE ARANDA VARELA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 14 de Junio de 2017

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1244/2015, interpuesto por CARALLADA SHOW SL, representada por la Procuradora Sra. Aranda Varela, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de

septiembre de 2015, que desestimó las reclamaciones NUM001 y NUM002, deducidas contra la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007,2008 y 2009, así como frente a la sanción derivada de la misma.

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 13 de junio de 2017, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. María Rosario Ornos Fernández, 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 28 de septiembre de 2015, que desestimó las reclamaciones NUM001 y NUM002 deducidas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid:

Acuerdo por el que se practica liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad NUM003, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007,2008 y 2009, por un importe total de 76.832,47 € a devolver.

Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por la comisión de una infracción tributaria derivada de la anterior liquidación, por el mismo Impuesto y ejercicio, por importe total de 704,20 €.

SEGUNDO.- La entidad actora solicita en el escrito de demanda la anulación de la liquidación recurrida alegando, en primer lugar, que la entidad Carrillada es una sociedad que explota sus derechos de imagen, realiza promociones teatrales, y desarrolla una actividad artística, que por esta actividad recibe una retribución laboral de las productoras para las que trabaja y de Carrillada SLU una contraprestación económica que abarca los derechos de imagen y la colaboración de la producción y promoción. Niega que la sociedad fuera un instrumento para defraudar por la vía de tipos más reducidos en lugar de los marginales del IRPF, por cuanto la suma del tipo de sociedades y del tipo del ahorro es superior a aquél, y mantiene que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles es algo que se permite jurídicamente, invocando la Nota 5/2008, de 30 de abril, de la Subdirección General de Ordenación Legal y de Asistencia Jurídica reconoce que ello era perfectamente válido.

Que hasta 2003 el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad, estaba regulado en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen de transparencia fiscal, que desde 1 de enero de 2003 hasta 31 de diciembre de 2006, ese régimen se sustituye bien por el de sociedades patrimoniales o bien por el establecido en el artículo 45 de la Ley del IRPF y desde 1 de enero de 2007 el régimen de tributación difiere y se ajusta al régimen de operaciones vinculadas, cuyo desarrollo reglamentario no entra en vigor sino hasta 2009. Que la inspección lo que ha optado es por obviar los nuevos regímenes de tributación y continuar con la transparencia fiscal, olvidando que este régimen fue suprimido en el año 2003.

Defiende que disponía en los ejercicios controvertidos de personal contratado para desarrollar su actividad de producción de obras de teatro y sin embargo la administración no aplica lo previsto en el art. 45. 2 del Real Decreto 3/2004, del IRPF, sin que pueda la valoración de precios de mercado

Alega que conforme al artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, únicamente podría imputarse al socio el 85% del resultado obtenido, dado que entiende que nos hallamos ante una empresa de reducida dimensión.

Señala finalmente que la administración califica determinados gastos como no deducibles imputándole en cambio los ingresos de la actividad. Dichos gastos no aceptados son en concepto de vestuario y libros, de reforma de una oficina en la C/ Rosario 31 de Madrid, por desplazamiento a sesiones de teatro, gastos reflejados en tickets y otros gastos de explotación

No realiza alegación alguna en cuanto al acuerdo sancionador.

El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones argumentando, que las operaciones vinculadas entre la parte 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 del recurrente no se corresponden en absoluto con las que dicha sociedad retribuyó al mismo, teniendo en cuenta que esas intervenciones sólo podían ser realizadas por

éste al no tener la sociedad los medios adecuados para desarrollar su actividad y mantiene idénticos argumentos a los empleados por el TEAR para desestimar la reclamación económico administrativa, solicitando su confirmación.

TERCERO.- En el acuerdo de liquidación provisional de 3 de diciembre del 2012 se razonan por la administración los motivos de la regularización, en sus aspectos mas destacables, en la siguiente forma:

"1.- La entidad figura dada de alta en los epígrafes IAE 983 "Agencias de colocación de artistas" y 965.4 "Empresas de espectáculos".

2.- CARALLADA SHOW SL es una entidad cuyo único partícipe es D. Mateo, NIF NUM000, siendo además el administrador único de la entidad.

3.- La sociedad CARALLADA SHOW SLU declaró en dichos ejercicios 2007, 2008 y 2009 ingresos de explotación por importe de 143.503,63 euros, 150.830,85 euros y 151.930,00 euros respectivamente. El 100% de dichos ingresos están relacionados con actividades en las que intervenía como artista D. Mateo en 2008 y 2009, y casi en su totalidad en 2007 (siendo la única actividad al margen un montaje teatral).

4.- En el ejercicios 2007 la entidad CARALLADA SHOW SLU no retribuyó al obligado tributario ningún importe en concepto de rendimientos de trabajo. En los ejercicios 2008 y 2009 el importe de la retribución ascendió a 18.000 euros en cada ejercicio.

5.- 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 y la entidad CARALLADA SHOW SLU, que se describe más adelante en los Fundamentos de Derecho, por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación. La valoración de la operación se ha realizado en sede de la sociedad.

Dado que las actuaciones se extendían a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, les resultaban de aplicación el procedimiento regulado en el artículo 16 del RDL 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el TRLIS, en la redacción de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y en los artículos 16 a 21 bis del RD 1793/2008, de 3 de noviembre , por el que se modifica el RIS.

.....

6.- Teniendo en cuenta la valoración efectuada por esta Inspección respecto a las operaciones realizadas entre D. Mateo y CARALLADA SHOW SLU y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, en virtud del cual la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas, se incoa en esta misma fecha acta de disconformidad A02 número NUM004, a Mateo, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 a 2009, a efectos de efectuar la correspondiente corrección.

.....

En los ejercicios de referencia, años 2007, 2008 y 2009, la sociedad CARALLADA SHOW SLU, -dada de alta en los epígrafes de I.A.E. 983 "Agencias de colocación de artistas" y 965.4 "Empresas de espectáculos"- obtuvo ingresos de explotación 143.503,63 euros, 150.830,85 euros y 151.930,00 euros respectivamente; todos ellos relacionados con actividades en las que intervenía como artista d. Mateo.

Como contraprestación por dicha participación realizada por D Mateo no recibe de CARALLADA SHOW SLU ningún tipo remuneración como trabajador dependiente en 2007, y recibe 18.000 euros respectivamente en los ejercicios 2008 y 2009.

.....

Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por CARALLADA SHOW SLU, que, en todos los casos, requerían la intervención de D. Mateo, ya fuese en series de televisión, películas de cine, obras de teatro o presentaciones de espectáculos.

A juicio de la Inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, D. Mateo y CARALLADA SHOW SLU, no se ajusta al valor normal de mercado.

El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad CARALLADA SHOW SLU con motivo de las intervenciones de D. Mateo, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a D. Mateo, siendo la intervención personalísima de éste el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

Los servicios prestados por D. Mateo a la sociedad vinculada no deben pueden tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta sus clientes, en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma. En los dos casos se trata de servicios profesionales que no deben diferir en cuanto a su valoración.

.....

CARALLADA SHOW SLU no realiza ninguna actividad que no esté relacionada con la intervención de D Mateo (salvo un montaje en el año 2007), y depende absolutamente de la persona física para prestar sus servicios, de manera que la actividad se podría haber

realizado directamente por el obligado tributario, sin necesidad de ninguna sociedad que valore la remuneración de los servicios del obligado tributario por debajo del precio de mercado.

Como consecuencia de ello, se produce una menor tributación, ya que la falta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las retribuciones que D. Mateo debería haber percibido por los servicios prestados a la entidad CARALLADA SHOW SLU, no se compensa con la cuota tributaria que satisface por el Impuesto sobre Sociedades la entidad, a un tipo fijo y menor que el que le correspondería abonar al socio, según la tarifa progresiva del IRPF.

CUARTO.- Las cuestiones objeto de discusión en este recurso han sido ya resueltas en la Sentencia dictada en el recurso 1119/2015, el 3 de mayo de 2017, ponente Sra. Carmen Álvarez Theurer, en la que, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los mismos ejercicios, y respecto al administrador y socio único de la entidad actora D. Mateo, se desestimaron todas las alegaciones formuladas contra la liquidación practicada al socio con los siguientes argumentos:

"QUINTO .- Delimitadas en los términos que se acaban de exponer las alegaciones y pretensiones de las partes, en primer lugar cumple manifestar que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal da nueva redacción al artículo 16 del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el RD 17937/2008, de 3 de noviembre modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de modo que se establece un nuevo procedimiento de comprobación de valor de mercado de las operaciones vinculadas aplicable a los procedimientos iniciados a partir de 19 de noviembre de 2008, respecto a los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de diciembre de 2006.

En consecuencia, el artículo 16 del TRLIS, en la redacción vigente, se aplicará a los ejercicios 2007 y 2008, en tanto que artículo 16.6 del RIS en su nueva redacción, únicamente será aplicable al ejercicio 2009.

Pues bien, 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. Estas exigencias no concurren en el presente caso, puesto que los rendimientos discutidos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa del hoy actor en las actividades antes reseñadas, sin que la sociedad de la que es socio y administrador único aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades personales del Sr. Mateo el único elemento determinante de la contratación.

De acuerdo con el artículo 16.4 del TRLIS, en redacción dada por Ley 36/2006 , el método que se ha considerado más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método de precio libre comparable, atendiendo a las características específicas de la prestación del servicio de carácter personalísimo que los contratos suscritos entre la sociedad con terceros reflejan, las funciones asumidas por la persona física en virtud de sus cualidades como artista o profesional, la valoración de la contraprestación económica correspondiente y las características del mercado.

Partiendo del método que se ha tenido en cuenta para determinar el valor normal de mercado de la prestación de servicios realizada por D. Mateo a favor de Carallada Show Slu, estimamos correcta la realización de un ajuste en consideración a los pagos relacionados con la actividad que tal entidad ha efectuado y que deben sustraerse de los ingresos que la misma ha obtenido de sus clientes, a fin de que las circunstancias en que se prestan los servicios del actor a la sociedad sean equiparables.

En conclusión, debemos confirmar la aplicación al caso que ha efectuado la Administración de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, en atención a la normativa vigente en cada ejercicio.

SEXTO.- - Expuesto lo anterior, hemos de indicar que 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 Carallada Show Slu y D. Mateo por ser éste administrador y socio único de la entidad, 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 el recurrente es una prestación de carácter personalísimo, lo que deriva de los contratos firmados por la sociedad Carallada 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 del Sr. Mateo 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 Carallada y sus clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por Sr. Mateo, 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 los ejercicios 2007 a 2009 por la sociedad de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por el Sr. Mateo y las cantidades que dicha sociedad abonó al mismo por esos mismos servicios, 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, que, exceptuando la actividad de productora teatral en el 2007, y no asumiendo el actor ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante, habiéndose limitado aquella entidad a pagar gastos necesarios para que el 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 Carallada y el Sr. Mateo determinó una tributación inferior a la que correspondía por aplicación del valor normal de mercado, toda vez que al ser inferior a la valoración normal de mercado la cantidad satisfecha por la sociedad a su socio, éste ha tributado menos por el IRPF, lo que no se compensa con la cuota que corresponde a la entidad por el Impuesto sobre Sociedades.

Hemos de significar que la Administración tributaria no impide el empleo de formas societarias para el ejercicio de actividades profesionales, como manifiesta el recurrente, sin embargo, no habiéndose valorado la remuneración por la sociedad a la persona física conforme al valor normal de mercado, es por lo que resulta procedente la regularización practicada.

SÉPTIMO.- Finalmente, resta por señalar, respondiendo con ello a las alegaciones del recurrente, que el artículo 16 en su punto 6 establece lo siguiente:

"6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales."

Hemos de convenir con la Inspección y sin que la parte actora hubiese acreditado lo contrario, que no resulta aplicable al ejercicio 2009 la presunción de coincidencia de los valores convenido y de mercado que establece el artículo 16.6 aludido, habida cuenta de que nos hallamos ante una prestación de servicios por un socio profesional a una entidad vinculada en la que no se cumplen los siguientes requisitos:

- Carallada no cuenta con los medios materiales y humanos adecuados, distintos de la propia persona del socio, pese a que es una sociedad de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, y más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio proceden del desarrollo de actividades profesionales.

- La cuantía declarada de las retribuciones correspondientes al socio, hoy recurrente, por la prestación de sus servicios (18.000,00 €) es notablemente inferior al 85 por ciento del resultado previo declarado, que fue de 127.952,23 € en 2009.

En consecuencia, procede confirmar íntegramente la liquidación practicada."

Todo ello debe implicar que por motivos de igualdad, de seguridad jurídica y de unidad de doctrina, se deba de desestimar también este recurso, por los argumentos reproducidos, ya que cabe entender correcta la valoración efectuada por la AEAT de la operación vinculada, sin que por la actora se haya acreditado la existencia de medios materiales y personales que justificasen la realización de una actividad económica al margen de la desarrollada por el socio, salvo un montaje teatral en 2007 que como señala la liquidación no es objeto de regularización. De ahí que se entienda que los ingresos proceden de la actividad personalísima desarrollada por el socio.

QUINTO.- En todo caso y en relación a los gastos que la actora indica en la demanda que no le ha sido admitida su deducción, hay que partir de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señala en su art. 10.3: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos 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, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: "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 dicha Ley, 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".

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor 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 la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

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 la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso además que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

En relación con la carga de la prueba, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2000 afirma que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según tal sentencia, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en esta jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 LGT de 1963 (art. 105.1 de la vigente Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Y el art. 106.1 de la vigente Ley General Tributaria establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

A la vista de tal regulación legal, es preciso aclarar a la actora que el motivo por el que la AEAT no admite la deducción de determinados gastos en relación a los ingresos, admitiéndose en cambio en la liquidación la deducción de otros, es porque no están vinculados con la actividad, o bien porque se reflejan en tickets sin que conste el nombre de quien realiza el gasto, así como porque no se aclaran los importes declarados en concepto de otros gastos de explotación, que siguen sin aclararse en al demanda.

Todo ello debe conducir a la íntegra desestimación del recurso y a la confirmación de la resolución del TEAR, sin que sea necesario entrar a examinar el acuerdo sancionador, al no efectuarse alegación alguna contra el mismo en la demanda.

SEXTO.- En atención a las razones expuestas debe desestimarse en su integridad el recurso, con imposición de costas a la recurrente a la vista del artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

A los efectos del número 3 del artículo anterior la imposición de costas se fija en 2000 euros más IVA en consideración a la dificultad y alcance de las cuestiones suscitadas.

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo, interpuesto por CARALLADA SHOW SL, representada por la Procuradora Sra. Aranda Varela, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de septiembre de 2015, que desestimó las reclamaciones NUM001 y NUM002, resolución que confirmamos, por ser ajustada a derecho. Se hace imposición de costas a la parte recurrente, hasta la cantidad máxima indicada.

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 cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610- 0000-93-1244-15 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto

del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1244-15 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100568