

EDJ 2017/184970

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 19-7-2017, nº 727/2017, rec. 1325/2015
Pte: Gallego Laguna, José Alberto

Resumen

IRPF. Simulación tributaria. El TS declara que es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa de la persona física en el IRPF (FJ 5).

NORMATIVA ESTUDIADA

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

art.27.1 , art.28.1

RDLeg. 4/2004 de 5 marzo de 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
art.10 , art.16

Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria
art.16 , art.105.1 , art.108.2

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	3
FALLO	21

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Administración estatal; Desfavorable a: Contribuyente

Procedimiento:Recurso contencioso-administrativo

Legislación

Cita art.27.1, art.28 de Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006

Cita art.10, art.16 de RDLeg. 4/2004 de 5 marzo de 2004

Cita art.16, art.105, art.108.2 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003

Cita Ley 42/2015 de 5 octubre de 2015

Cita art.16 de RD 634/2015 de 10 julio de 2015

Cita art.10, art.14.1.e, art.16, art.108 de Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre de 2011

Cita RD 1793/2008 de 3 noviembre de 2008

Cita RD 439/2007 de 30 marzo de 2007

Cita Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006

Cita art.24 de RD 2063/2004 de 15 octubre de 2004

Cita RD 1777/2004 de 30 julio de 2004

Cita art.22, art.30.2 de RD 1775/2004 de 30 julio de 2004

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003

Cita art.6 de RD 1496/2003 de 28 noviembre de 2003

Cita art.243.2 de Ley 1/2000 de 7 enero de 2000

Cita art.35 de RD 1930/1998 de 11 septiembre de 1998

Cita art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio de 1998

Cita art.33.2 de Ley 1/1998 de 26 febrero de 1998

Cita Ley 25/1995 de 20 julio de 1995

Cita RD 1643/1990 de 20 diciembre de 1990

Cita RDLeg. 339/1990 de 2 marzo de 1990

Cita art.3 de RD 2402/1985 de 18 diciembre de 1985

Cita art.248, dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985

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

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

Cita art.42 de RD de 22 agosto de 1885

Jurisprudencia

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: 28.079.00.3-2015/0025805

Procedimiento Ordinario 1325/2015

Demandante: D./Dña. Tarsila

PROCURADOR D./Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

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 727

RECURSO NÚM.: 1325-2015

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

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 19 de Julio de 2017

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1325-2015 interpuesto por Dña. Tarsila representado por el procurador D. Rodrigo Pascual Peña contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 27.10.2015 reclamación nº NUM000 y NUM001 interpuesta por el concepto de IRPF habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO.- Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO.- Estimándose necesario el recibimiento a prueba y una vez practicadas las mismas, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 18/07/2017 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 27 de octubre de 2015, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid:

- Acuerdo de liquidación, clave de liquidación NUM002, derivado de acta de disconformidad A02 n°: NUM003, practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2009, 2010 y 2011, por importe total de 160.720,56 €. La cuantía de la reclamación asciende a 92.195,07 €, correspondiente a la liquidación del ejercicio 2011. Reclamación NUM000.

- Acuerdo sancionador, clave de liquidación A2860014026008140, por infracción tributaria derivada de la anterior liquidación, por el mismo Impuesto y ejercicios, por importe de 71.229,38 €. La cuantía de la reclamación asciende a 42.008,85 €, correspondiente a la sanción del ejercicio 2011 Reclamación NUM001.

SEGUNDO.- La recurrente solicita en la demanda que se anule la resolución recurrida y consiguientemente acuerde la anulación de la liquidación y sanción de referencia, y con todo lo demás que proceda en Derecho.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que la esencia de la liquidación practicada resulta de la incorporación de rendimientos de actividades económica de la persona de los recurrentes en los ejercicios 2.009, 2.010 y 2.011 por entenderse que la facturación realizada por la sociedad "ZORIBA, S.A." - sociedad que la Administración considera "vinculada" con la recurrente- se corresponde con servicios "personalísimos" prestados por Dña. Tarsila, y no por dicha sociedad, por lo que deduciendo los gastos sufragados por la sociedad y, según la inspección, sólo relacionados con la actividad y eliminando los que no considera deducibles, procedía considerar un rendimiento de actividad económica profesional de 86.774,98 € en 2.009, de 89.970,84 € en 2.010, y de 209.469,76 € en 2.011.

Manifiesta lo evidente de la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección, que, entre otros, la Administración ha llegado a imputar como un servicio "personalísimo" de Dña. Tarsila, la producción efectuada por "ZORIBA, S.A." de un anuncio publicitario en el que no interviene dicha persona, ni ésta tiene relación alguna con el mismo. Lo mismo ocurre con otras imputaciones de ingresos por actividades y, por supuesto, con los gastos no estimados deducibles por la Inspección, evidenciándose una falta absoluta de criterio y de correlación con los afirmados ingresos "personalísimos". Sirva como prueba de ello que la Administración no ha considerado deducible los costes de las sesiones de fisioterapeuta recibidas por la propia Dña. Tarsila como consecuencia de las lesiones sufridas por la caída de un caballo en un rodaje, o el coste de un DVD o de una televisión, cuando la propia Administración reconoce la actividad artística de la contribuyente.

Considera que existen en el expediente pruebas y motivos suficientes para justificar la improcedencia de la regularización practicada. La resolución del TEAR no se analiza los contratos aportados.

Manifiesta que la actuación de la inspección no ajustada a ninguna metodología de valoración de operaciones vinculadas, nulidad de la liquidación, ingresos no imputables ni relacionados con la actividad ni con los "servicios personalísimos" prestados por Dña. Tarsila, error de hecho sustancial. Que en realidad la Inspección no ha utilizado el método de valoración que afirma, pues se constata que se ha limitado a sumar todos los ingresos y minorarlos en los escasos gastos deducible que ha admitido, sin tener en cuenta, en ningún caso, las particularidades de la operación como ordena la normativa transcrita. No contemplar dicho margen de beneficio "razonable" a la hora de valorar la operación vinculada supone desvirtuar /a esencia misma del método de valoración contemplado.

Que los ingresos derivados de los servicios prestados a "MORENA FILMS" tienen su causa y justificación en el contrato suscrito en fecha 5 de julio de 2.009 por la Sociedad "Zoriba, S.A. A la vista de dicho contrato, se constata que el objeto del mismo consistía en la prestación por parte de la Sociedad "Zoriba" (Vid. Cláusula 1ª), de los siguientes servicios profesionales en la producción de una obra audiovisual: «" 1.- Adquisición de mobiliario; 2.- Alquiler de mobiliario; 3.- Atrezo"». Ni Dña. Tarsila firmó el contrato de referencia, ni el servicio prestado tiene relación alguna con la misma.

Los ingresos derivados de los servicios prestados a "OLIMOLI, S.L."; en fecha 20 de mayo de 2.011 la sociedad "OLIMOLI, S.L." y DÑA Coro (no confundir con Dña. Tarsila) suscribieron un contrato con "Grupo Leche Pascual, S.A." a fin de poner a disposición de ésta última los servicios de la artista Dña. Coro en la realización de una campaña de publicidad.

Los ingresos derivados de los servicios prestados a "GRPC, S.L."; igual que en el caso anterior, dichos ingresos en ningún caso puede imputarse a la persona de la recurrente, Dña. Tarsila, pues los mismos tienen como causa los servicios de intermediación prestados por "ZORIBA", en relación con unos reportajes publicados en la revista "HOLA".

Los ingresos derivados de los servicios prestados a "ZEPPELINS INTEGRAL PRODUCCIONES, S.L."; en este caso, dicha empresa consta que fue la productora de una película y que sin perjuicio de abonar a las actrices intervinientes (entre ellas, Dña. Tarsila y Dña. Coro) sus trabajos personales además abono a la entidad "ZORIBA, S.A." unos honorarios por representación e intermediación por importe de 4.000 euros + IVA.

Los ingresos derivados de la cesión de inmueble y eventos celebrados en el inmueble de la CALLE000 n° NUM004 de Madrid, propiedad de "Zoriba"; los servicios facturados por la entidad "ZORIBA" a favor de las entidades "MARE NOSTRUM RESORT, S.L.", "EUREST COLECTIVIDADES, S.L.", "BUTRAGUEÑO & BOTTLANDER, S.L.", "E IMAGINA COMUNICACIÓN Y CREATIVIDAD, S.L.", "GOURMETINSTYLE, S.L.", "GMR MARKETING, S.L.U.", "OPTIMIZA, S.L.", y "LOWE & PARTNERS, S.A.U.", siendo así que, todos esos ingresos están vinculados a la cesión -para eventos y presentaciones concretas- del inmueble.

Los ingresos derivados de los servicios prestados a la Sociedad "BAMBU PRODUCCIONES, S.L."; los ingresos vinculados a los servicios que fueron prestados a dicha compañía, y que derivan de los contratos denominados "CONTRATO BAMBU 2009", "CONTRATO BAMBU 2010" y "CONTRATO BAMBU 2011", fue aportada a la Inspección -y obra igualmente en el expediente- un certificado emitido por la propia compañía "BAMBU PRODUCCIONES, S.L.".

Considera en cuanto a los gastos deducibles, la acreditación suficiente; correlación de los gastos con los ingresos de la afirmada actividad "personalísima"; deducción procedente. Los gastos correspondientes a la sede de la actividad, Inmueble en CALLE000 NUM004, de Madrid, que dicho inmueble en ningún caso constituía el domicilio familiar de Dña. Tarsila, y que por el contrario constituía la sede y oficina de la sociedad "Zoriba", y que incluso en el mismo se habían celebrado eventos y/o presentaciones por las que "Zoriba" había obtenido rendimientos. En todo caso, el resultado de dicha "investigación" en ningún caso pudo determinar, que el inmueble pueda no ser considerado como la oficina y sede social de la actividad. Que la finca de la CALLE001 existen dos edificaciones separadas e independientes, y que una de ellas es la que fue alquilada mientras que la otra ha sido y es la vivienda habitual de la recurrente. Si la inspección considera que Tarsila vive en CALLE000, es evidente que en este caso hay una presunción de renta por alquiler o una retribución en especie y en cambio no lo ha considerado al regularizar a la sociedad. La sociedad, además, obtiene ingresos por el alquiler y la celebración de eventos en su domicilio. Los Gastos correspondientes a sesiones de fisioterapia, es para tratarse de una lesión provocada en un rodaje. Los Gastos correspondientes a aparato de TV, reproductor de DVD, guitarra y tarjetas serigrafiadas, es imposible mantener la afirmación de que tales gastos son ajenos a la actividad. Los gastos correspondientes al inmueble de Camino de San Carlos 134 de Ibiza, consta acreditado que se han obtenido ingresos (que si se admiten por la Inspección) por la cesión del mismo a efectos de eventos y rodaje de exteriores. En el presente caso los gastos a los que se refiere no pueden estimarse desproporcionados en relación con los ingresos de explotación, ni tampoco excesivos en relación con la especial naturaleza de los servicios prestados, concurriendo de una manera evidente la correlación de los gastos referidos con los ingresos obtenidos.

Alega la improcedencia de la sanción; ausencia de culpabilidad; falta de motivación de la culpabilidad del sujeto pasivo. La existencia de una racional e interpretación de la norma -y en concreto del método aplicado por la Inspección en relación con lo dispuesto en el art. 16 de la LIS. y/o por la deducibilidad de determinados gastos que, en todo caso tienen una corresponsabilidad más que evidente con los ingresos que toma en cuenta la Inspección. Ello unido a que tanto la hoy recurrente como la sociedad "Zoriba, S.A.", declararon puntual e íntegramente todas las operaciones controvertidas en la correspondiente declaración por el concepto impositivo y períodos controvertidos que permite afirmar que aquélla no obró de mala fe ni con ánimo de ocultación.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que la recurrente, durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011, era socia, con el 100% del capital de la sociedad Zoriba SA y administradora única de la misma. Los ingresos de esta sociedad en 2011, ejercicio al que se refiere el presente recurso, ascendieron a 264.538,60€ y proceden fundamentalmente de la facturación por la sociedad de los servicios prestados por la recurrente derivados de su participación en películas de cine, series de televisión, sesiones fotográficas, eventos etc. Sin embargo, la recurrente únicamente percibe de la sociedad 18.000€ en el ejercicio 2011. La realidad, pues, es que la sociedad es creada, participada y controlada por la recurrente sin que aporte valor añadido relevante a la actividad que desarrolla su socia, hasta el punto de que tanto la actividad podría realizarse directamente por la recurrente sin necesidad de interponer una sociedad, como que los servicios que la sociedad presta no se podrían llevar a cabo sin la persona de la recurrente, que es la razón de ser de la contratación de la sociedad con terceros, hasta el punto de que así se hacía constar en la mayoría de los contratos suscritos por la sociedad. La sociedad no tiene ningún empleado contratado. Todas estas circunstancias se exponen ampliamente en el Acuerdo de Liquidación del 3-6-2014. La AEAT procedió a tramitar el procedimiento para la determinación del valor de mercado de los trabajos realizados por la recurrente para Zoriba SA, en aplicación, tratándose del ejercicio 2011, de lo previsto en los arts. 28 y 30 de Ley 35-2006 del IRPF que se remite, a los efectos de valorar las operaciones vinculadas, al art 16 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Acuerdo de liquidación, frente a las alegaciones sobre métodos de valoración que formula la recurrente, analiza detalladamente la operación vinculada, concluyéndose en que en este caso el método más adecuado para determinar el valor de mercado es el del precio de mercado del bien o servicio o del precio libre comparable - art 16.3 a) TRLIS- de forma que dicho valor de mercado sea el resultado de deducir de los ingresos percibidos por la sociedad de los clientes relacionados con la actividad de la recurrente, los gastos de la sociedad relacionados con tales ingresos, una vez rechazada la deducibilidad en la sociedad de determinados gastos no vinculados a su actividad, lo que desembocó en un incremento de la base imponible por el IRPF aplicable a la recurrente y la correlativa-ajuste bilateral- disminución de la base imponible de la sociedad a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Es la propia recurrente la que, según lo expuesto, tendría que haber hecho, y no lo hizo, la valoración a precios de mercado. Teniendo en cuenta, en síntesis, que

Zoriba SA es una sociedad que prácticamente solo emite facturas, gestiona su cobro y realiza pagos, todo ello siempre en base a los servicios de carácter personalísimo que presta la recurrente, sin cuya intervención no se podrían prestar, el método de valoración de la operación vinculada se basa en la comparación de las condiciones de esa operación y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. En este caso el comparable más adecuado, como antes se ha apuntado, no es sino la valoración de las relaciones entre Zoriba SA y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la recurrente, efectuando las correcciones precisas para tener en cuenta los gastos incurridos por la sociedad que estén, efectivamente, relacionados con la actividad. Esto es precisamente lo que hace la AEAT y da lugar tanto a un incremento en la base imponible del IRPF de la recurrente en el ejercicio 2011.

Considera que es evidente que la creación de una sociedad que no añade valor alguno a los servicios que presta su socio tiene como objetivo fiscal permitir a la recurrente reducir los tipos de gravamen del IRPF y la deducción, en sede de la sociedad, de gastos no relacionados con la actividad. Por lo demás, a la hora de determinar el valor de mercado de la operación vinculada entre Zoriba SA y la recurrente, tanto el Acuerdo de liquidación como la propia Resolución del TEAR a la que en este punto se remite para evitar repeticiones innecesarias, se refieren extensa y exhaustivamente a la no admisibilidad de determinados gastos deducidos por Zoriba SA que la recurrente considera, sin embargo, que han de deducirse de los ingresos obtenidos por la sociedad. Se trata de -Gastos de obras, instalaciones, amortización del valor de adquisición, gastos de comunidad, compras de mobiliario, electrodomésticos etc del inmueble sito en la CALLE000 NUM004, propiedad de la sociedad y vivienda habitual y domicilio fiscal de la recurrente, aceptándose una afección parcial del 5,62%.

- Gastos del inmueble propiedad de Zoriba SA de Camino de San Carlos 134 de Ibiza.
- Gastos de vehículos propiedad de la sociedad, admitiéndose el 50% de los de un vehículo Lexus,
- Gastos de sesiones de fisioterapia de la recurrente.

En cuanto a la sanción, entiende que del examen del Acuerdo de imposición de la sanción resulta que se describe la conducta de la recurrente incorporando un resumen de la regularización efectuada, se contestan las alegaciones de la recurrente en el trámite de audiencia, se tipifica la infracción cometida en el 2011 en el art 191 de la LGT, al no haberse ingresado parte de la cuota del IRPF que correspondía, y se califica de leve. En el Fundamento de Derecho Cuarto ap.2 (culpabilidad) se analiza extensamente la conducta de la parte actora explicando que no procedería regulación tributaria alguna si la recurrente, como era su obligación, hubiese valorado a mercado la operación vinculada, describiendo y valorando el esquema utilizado de facturación a través de la sociedad interpuesta, y concluyendo en considerar que su conducta fue encaminada a eludir su carga tributaria por el IRPF y, por tanto, fue voluntaria y culpable, y se estima finalmente que dado el contenido y alcance de las normas aplicables, no se aprecia ni error involuntario ni discrepancia de criterio, por lo que concurre el grado de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse que se ha cometido una infracción. Se trata, por tanto, de una motivación suficiente en los términos acotados.

CUARTO.- En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la resolución recurrida del TEAR, como antecedentes de hecho relevantes, en resumen, se expresa, lo siguiente:

"PRIMERO: De los antecedentes unidos a estas actuaciones se desprende lo siguiente:

(1º) Dentro del periodo legalmente establecido los obligados tributarios D.ª Tarsila y D. Fabio, presentaron en régimen de declaración conjunta, por los periodos comprobados, autoliquidaciones por el Impuesto y ejercicios reseñados, de las que resultaron unas cuotas a ingresar de 3.529,05 euros, 3.129,32 euros y 8.690,84 euros respectivamente.

(2º) Notificado el inicio de actuaciones de investigación y comprobación de alcance general en fecha 05.04.13, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 a 2011, y tras llevarse a cabo las actuaciones necesarias, con fecha 24.04.14 se incoó a la reclamante el acta de disconformidad A02 antes reseñada, en la que se exponían los hechos objeto de regularización y la propuesta de liquidación pertinente. Presentadas alegaciones, el Inspector Coordinador da contestación a las mismas y confirma las cuotas a ingresar propuestas mediante acuerdo de fecha 13.06.14, notificado el 17.06.14. Resultando la siguiente liquidación total:

Cuota....142.458,74 €

Intereses de demora...18.261,82 €

Deuda tributaria...160.720,56 €.

(3º) Los hechos motivo de regularización son, en síntesis, los siguientes: 1º.- Durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011, D.ª Tarsila, es administradora y socia única (participación 100%) de la entidad ZORIBA SA NIF A78916327, dada de alta en el epígrafe del IAE 999 otros servicios Ncop, con fecha 11/12/1999, con domicilio de actividad en la CALLE000 NUM004, y NUM005 metros computables.

2º.- Durante los ejercicios de referencia, la sociedad obtuvo ingresos por prestaciones de servicios cuyo contenido esencial era la intervención de D.ª Tarsila como actriz en películas de cine, series de televisión, participación en eventos, en sesiones fotográficas, en doblajes de películas, y otro tipo de eventos o actividades. Tal y como se desprende de las facturas emitidas por Zoriba SA y de los contratos suscritos entre la sociedad y terceros, dichas actividades artísticas fueron servicios prestados en su totalidad por D.ª Tarsila. Se trata por tanto de servicios de carácter personalísimo como artista, prestados exclusivamente por D.ª Tarsila.

3º.- D.ª Tarsila, declaró en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, unas retribuciones notablemente inferiores a los ingresos obtenidos por la entidad por dichas prestaciones de servicios en los años 2009, 2010 y 2011.

4º.- En los ejercicios 2009, 2010 y 2011, la sociedad ZORIBA S.A., retribuyó a D.ª Tarsila, por importe de 18.000,00 euros en cada uno de los años, sobre la que practicó unas retenciones a cuenta del IRPF de 1.578,60 euros en el año 2009, y 1.980 euros en los años 2010 y 2011, en concepto de rendimientos del trabajo. En todos los casos, el contenido esencial de los servicios prestados requería la presencia física de D.ª Tarsila y sus cualidades personales. En los contratos suscritos con los clientes de Zoriba SA, se establecía que la sociedad designaría para la realización de los trabajos a D.ª Tarsila, guardando por tanto las retribuciones de dichos servicios relación directa con las cualidades de D.ª Tarsila, como artista, así como su fama o popularidad.

5º.- En el curso del procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre la sociedad y su socia y administradora, que se describe, por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación. En diligencia número 14, de fecha 26 de febrero de 2014, se le comunicó que por existir vinculación con la entidad ZORIBA S.A., su situación tributaria en relación con las operaciones económicas mantenidas entre ellos en los ejercicios objeto de comprobación se regularizaría aplicando el régimen de operaciones vinculadas y la normativa que regula el procedimiento. En la diligencia citada, se comunicó a ambas partes vinculadas los métodos y criterios que serían tenidos en cuenta en el procedimiento de referencia.

6º.- En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de la entidad ZORIBA SA, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009-2010-2011. La valoración de mercado de la operación vinculada se ha realizado en sede de la sociedad ZORIBA SA. Procede practicar el ajuste bilateral derivado de la regularización en el Impuesto sobre Sociedades a Zoriba SA, aumentando las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del obligado tributario de los ejercicios comprobados, pero calificándolos como rendimientos de actividad profesional en lugar de rendimientos del trabajo personal. Ello determina la eliminación de los rendimientos de trabajo declarados, por el importe percibido de Zoriba SA, y los aumentos en base imponible por rendimientos de actividad profesional por la suma de los siguientes importes:

Operación Vinculada con ZORIBA SA 91.342,08 euros, 94.706,15 euros 219.538,68 euros, respectivamente por los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Otros ingresos profesionales declarados 0 euros, 0 euros y 955,80 euros por el 2011.

Total rendimiento neto de actividad 91.342,08 euros, 94.706,15 euros y 220.494,48 euros.

Dentro de la modalidad simplificada existe una deducción del 5 por ciento sobre el rendimiento neto positivo en concepto de gastos de difícil justificación, según regula el art. 30.2 del Reglamento del IRPF. Por tanto, el cinco por ciento a minorar sobre los rendimientos anteriores son 4.567,10 euros, 4.735,31 euros y 11.024,72 euros en los años 2009, 2010 y 2011 respectivamente, por lo que una vez restados de esos rendimientos, resulta que procede incrementar el rendimiento por actividad profesional en el ejercicio 2009 en 86.774,98 euros, 89.970,84 euros en 2010, y en 209.469,76 euros en el ejercicio 2011."

Por su parte, a los efectos de delimitar los motivos de la discrepancia, de la liquidación, de fecha 13 de junio de 2014, procede reproducir, en síntesis, los argumentos siguientes:

"QUINTO.- CONTESTACIÓN ALEGACIONES

1.- Alegación relativa a que los ingresos de la sociedad no se refieren a servicios relacionados directamente con Tarsila : Método de Valoración de la operación vinculada no es el adecuado por dicho motivo y porque se niega la deducibilidad de gastos relacionados con la actividad.

El obligado tributario, expone que la sociedad ZORIBA. S.A, no realiza una actividad accesoria ya que dispone de medios materiales (todos los inmuebles y activos afectos a la actividad) y de medios personales además de Tarsila, teniendo especial relevancia el trabajo de Fabio como artífice de la generación de ingresos para la sociedad.

El contribuyente hace alusión al trabajo de Fabio, sin embargo en los ejercicios 2009 y 2010 en las bases de datos de la AEAT, figura como única perceptora de rentas de trabajo Dña Tarsila.

En el ejercicio 2011, es el único ejercicio en el que además de Dña Tarsila, figura D. Fabio como perceptor de una retribución de 5000 euros con una retención de 750 euros, en la clave F, concepto de Cursos, Conferencias y Seminarios. Parece por tanto, una cuestión puntual, no constando que exista otro tipo de relación laboral o profesional de D. Fabio, con la entidad ZORIBA SA.

De acuerdo con documentación aportada en el escrito de alegaciones, llama la atención la intervención de D. Fabio en nombre de la sociedad ZORIBA SA, figurando en algún contrato como administrador, cuando, como se ha indicado anteriormente, no consta vinculación laboral o profesional, sino personal con la administradora de ZORIBA SA, al ser su cónyuge.

Como se ha expuesto, la labor realizada por ZORIBA SA, podía calificarse de accesoria a la labor de Dª Tarsila. La función esencial de la prestación de los servicios la asumía Dª Tarsila, quien además se adjudicaba los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como artista. La sociedad no aporta valor añadido alguno al trabajo desarrollado por la administradora única. Entendiendo, la Inspección y esta Oficina Técnica que la actividad pudo desarrollarse directamente por la persona física, sin la interposición de una sociedad que contratara con productores, anunciantes etc.

Para la prestación de servicios artísticos, la sociedad únicamente necesita la intervención de la persona física vinculada, puesto que tales servicios únicamente dependen de las cualidades personales de Dª Tarsila y solo pueden ser realizados por ella. Por el contrario, ZORIBA SA no realiza ninguna actividad económica que suponga un valor añadido a lo realizado por la persona física vinculada puesto

que los servicios artísticos son de carácter personalísimo. De manera que la sociedad no podría por sus propios medios, al margen del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada, prestar los servicios artísticos a terceros. El peso de las prestaciones de servicio lo lleva Doña Tarsila, no la sociedad ZORIBA SA. Qué servicios puede prestar la sociedad, si no existe más personal que Doña Tarsila, como se dijo anteriormente, para la prestación de los servicios de la sociedad se requiere la intervención de la persona física.

Por otro lado, el obligado tributario aporta facturas que pretenden demostrar que los ingresos obtenidos por la sociedad no se refieren a servicios relacionados directamente con Tarsila. Estas facturas son las emitidas a los siguientes clientes MARE NOSTRUM RESORT SL, EUREST COLECTIVIDADES SL, BUTRAGUEÑO&BOTTLANDER SL, E IMAGINA COMUNICACIÓN Y CREATIVIDAD SL, GOURMETINSTYLE SL, GMR MARKETING SLU, OPTIMIZA SL, LOWE&PARTNERS SAU, y en ellas se recoge como descripción de los servicios prestados de manera genérica, "Eventos," "Coctails"

El obligado tributario expone que los ingresos por eventos, están directamente vinculados con el inmueble de CALLE000 propiedad de ZORIBA lo que demuestra en mayor medida si cabe, la afectación del inmueble a la actividad y determina la deducibilidad de los gastos de los inmuebles, negada por la inspección. Por otra parte, no puede negarse que la especial ubicación del inmueble de CALLE000, por su cercanía a la Plaza de Oriente y el Palacio Real, haya servido de celebración de eventos facturados por la sociedad a los últimos ocho clientes relacionados.

A este respecto, cabe decir que durante las actuaciones inspectoras se ha requerido en diversas ocasiones la aportación de contratos suscritos con las entidades o personas a las que emite facturas, habiendo aportado los contratos suscritos con CASTELAO PRODUCTIONS SA, MORENA FILMS SL y BAMBU PRODUCCIONES SL. El resto de contratos no han sido aportados, manifestando el compareciente que no dispone de más contratos suscritos (diligencia 3/10/2013).

Al no haberse aportado los contratos con dichas entidades, que sirvan de soporte a dichas facturas emitidas no se ha podido comprobar el detalle de los servicios prestados, ni su contenido exacto ni el lugar de celebración de los mismos y si dichos eventos tenían como objeto promocionar la labor artística de Tarsila.

En las facturas aportadas en las alegaciones, en los datos del emisor figura el nombre de la sociedad ZORIBA, CIF: A78916327 y domicilio " CALLE001 5, 28035 Madrid." Correspondiendo ese domicilio, según se ha hecho constar en el acta, a un inmueble propiedad de Tarsila.

La constatación de esas circunstancias traslada el problema al ámbito de la prueba ya que conforme al art. 105 de la LGT /03, "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Los interesados deberán aportar a la inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignadas en sus declaraciones.

Los medios de prueba, según el artículo 106 de la actual Ley General Tributaria , son los que se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

La prueba en el procedimiento administrativo en general, en el procedimiento de gestión tributaria, y en las reclamaciones económico-administrativas en particular, presenta una problemática propia, debida a la imposible asimilación de la prueba del proceso en general a las peculiaridades de los procedimientos administrativos, y aún más a las de los procedimientos de gestión tributaria, habiendo incluso un importante sector doctrinal que preconiza la idea de que en estos no existe actividad probatoria en sentido estricto, que se reserva para los procedimientos de resolución de las reclamaciones.

No cabe duda de que en el curso de las actividades administrativas tendentes a la aplicación de los tributos existe actividad probatoria de los órganos que instruyen el procedimiento, y así debe ser porque su ejercicio es determinante para concluir si el órgano instructor ha ajustado a Derecho su conducta. No obstante, hay que convenir en que esa actividad no es equiparable a la que se desarrolla en el transcurso del proceso público -sea éste penal, civil o contencioso-administrativo-. Las que se deducen en el curso del procedimiento de liquidación son actuaciones probatorias mucho más modestas, porque la necesidad de probar para el órgano administrativo se constriñe a los hechos resultantes de sus actividades investigadoras cuando a través de ellas llega al conocimiento de datos no declarados por el contribuyente, y también, claro está, cuando no exista acuerdo entre los declarados por éste y los confirmados por la Administración, pero en tales casos más que probar, el órgano instructor o en su caso el liquidador, lo que hace es argumentar la razón que le asiste para llegar a su convicción sobre los hechos comprobados.

Las notas que definen la relación subjetiva que caracteriza el procedimiento administrativo, la especialidad de su fin, su propia estructura y el principio de oficialidad por el que se rige, constituyen en definitiva un conjunto de factores que al proyectarse sobre la prueba la dotan de unas singularidades que paralelamente la apartan de aquellos elementos sobre los que esta misma institución se vertebra en los procesos públicos, lo que significa que en no pocas ocasiones, la Administración prueba para sí misma, promueve una actividad de acreditación de hechos que ella va a valorar. La idea de convencimiento sobre la certeza de determinados hechos no tiene por destinatario a un tercero imparcial, sino que tiene por fin la propia convicción de la Administración sobre los hechos que integran el presupuesto de su resolución.

En ningún momento olvida esta Oficina Técnica que la actuación administrativa es, por definición, actividad reglada, lo que en ningún modo implica ausencia de poderes discrecionales, siendo, precisamente, el ámbito de la prueba y su valoración, supuestos en los que los órganos de la Administración disponen de facultades discrecionales. Conforme al artículo 105 y siguientes de la nueva LGT , Ley 58/2003, que se remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de medios y valoración de la prueba, no existe en nuestro Ordenamiento Jurídico un sistema de prueba tasada, sino que rige el principio de libre valoración de la prueba. La

valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad, en este momento procedimental, exclusiva de la Administración, que ésta ejerce libremente, con la sola carga de razonar el resultado de dicha operación.

Es el expediente administrativo derivado de la regularización tributaria el que hace prueba del actuar administrativo, y de su examen, bien en vía económico- administrativa, bien en vía jurisdiccional, derivará si el acto impugnado es o no ajustado a Derecho.

Por tanto, no puede concluirse que los servicios recogidos en las facturas emitidas no estén relacionados con la actividad artística de Doña Tarsila.

2.- Alegación relativa a los gastos considerados deducibles y los relativos al domicilio de la sociedad.

Procedemos a analizar los gastos que el obligado tributario considera deducibles por estar afectos a la actividad y a contestar lo alegado al respecto.

Gastos de vehículos

Como consta en el acta, en el inmovilizado de la sociedad, tiene registrado un vehículo turismo adquirido en octubre de 2008, marca Lexus (matrícula 4048GHY), por el cual se deduce la amortización del valor de compra, así como diversos gastos derivados del mismo, como consumo de gasolina, seguro, reparaciones, plaza de aparcamiento, impuesto de circulación etc.

Igualmente se verifica que existen numerosos gastos relacionados con varios vehículos que no estando registrados como inmovilizado, si contabilizan gastos diversos por reparaciones, impuestos de circulación, etc.

Se han comprobado facturas recibidas relacionadas con vehículos tales como un Jeep Cherokee (D...HX), un Nissan Micra (X-....-LG, un M.G. (...KQQ), un Mahindra (UH...GD).

Dado que la administradora y socia única de Zoriba SA, D^a Tarsila según consta en la base de datos de la AEAT, no tiene vehículo propio a su nombre, la Inspección considera que debe utilizar alguno de los que se encuentran a nombre de la sociedad para uso particular.

Dado que el que tiene registrado como activo en la sociedad, y por tanto por el que se deduce un mayor gasto puesto que se deduce no solo gastos relacionados con el vehículo, sino la amortización de la compra, la Inspección consideró como afecto a la actividad y a la vez utilizado para uso particular, el vehículo marca Lexus, y teniendo en cuenta que no se ha acreditado tampoco el grado de afectación del mismo a la actividad, la Inspección considera como tal el 50%, de manera que son deducibles los gastos relacionados con el mismo en esta misma proporción (siguiendo el mismo criterio que en el Impuesto sobre el Valor Añadido)

El resto de gastos de todos los demás vehículos, se consideró no deducibles, puesto que no se entienden necesarios para el desarrollo de la actividad, ni ha sido acreditada su afectación a la misma.

En cuando a estos gastos de vehículos, el obligado tributario aduce que la sociedad es propietaria de varios vehículos, (Lexus, Jeep Cherokee, Nissan Micra y una Scooter) no aceptando la Inspección más deducción que el 50 por 100 de los gastos relativos al vehículo marca Lexus, y no entendiendo que el resto de los vehículos no se consideran afectos.

La deducción de gastos en una actividad económica requiere de la afectación exclusiva a la actividad de los elementos patrimoniales que generen aquellos gastos, estableciéndose dos excepciones, la primera relativa a elementos patrimoniales divisibles susceptibles de aprovechamiento separado e independiente (afectación parcial), y la segunda relativa a elementos patrimoniales indivisibles adquiridos para el desarrollo de la actividad en los que exista una utilización simultánea para la actividad económica y para necesidades privadas (no afecto, salvo que la utilización privada sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante).

De ello resulta que legalmente para que un automóvil susceptible de uso particular se considere afecto y por tanto los gastos derivados de su utilización sean deducibles, se requiere que el vehículo se encuentre exclusivamente afectado a la actividad, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio de la actividad desarrollada por el obligado.

No es el caso de los automóviles de referencia, que pueden ser utilizados para fines privados de la socia y administradora única, siendo además la única trabajadora de la sociedad. Por tanto, carece de lógica que una sociedad como ZORIBA precise para el desarrollo de su actividad de todos los vehículos señalados de una manera exclusiva.

Esta afectación exclusiva a la actividad deberá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, en el presente caso el obligado tributario no ha aportado ninguna prueba de la afectación exclusiva de los vehículos por lo que no puede admitirse la deducibilidad de los gastos.

Sesiones de fisioterapia y otros gastos (aparato de televisión, reproductor de DVD...)

Debemos incidir en que dichos gastos no están correlacionados con los ingresos de la actividad económica de la obligada tributaria.

Se trata de gastos de tratamientos de salud de la administradora de la sociedad, aparatos reproductores de televisión y DVD, instrumentos de música en relación con los cuales el obligado tributario no ha acreditado que estén correlacionados con los ingresos de la actividad, por lo que, con base en el artículo 14.1.e) del TRLIS, deben considerarse liberalidades no deducibles, que no cumplen el requisito de la correlación exigido por la jurisprudencia, sin que sea suficiente para probar ésta las propias manifestaciones del representante en cuanto a que, por su naturaleza, los gastos en cuestión están afectos a la actividad, ya que, por la misma razón, esta Oficina Técnica entiende que dichos gastos también pueden destinarse a utilidades particulares de la administradora y por tanto ajenas a la empresa. En este sentido, debe recordarse que la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario.

Otros gastos deducibles cuya deducción se niega

Por último, y respecto a diversas partidas registradas en el inmovilizado tales como diverso mobiliario, instalaciones, etc., se ha admitido como deducibles las facturas aportadas en la que constan adquisiciones de mobiliario de oficina, exclusivamente, así como un ordenador portátil.

No se admiten como deducibles el resto de gastos y amortizaciones de compras deducidas por conceptos tales como sábanas, aire acondicionado, carpintería, electrodomésticos, sofás, canapés, varias televisiones, encimeras, mesas, armarios, secadora, nevera, somieres y cochones, lavadora, secadora, lavavajillas, microondas, tostador, teléfono, decodificador, etc. Se consideran gastos destinados para uso particular que nada tienen que ver con la actividad de la sociedad, y de los cuales además tampoco se ha acreditado afectación alguna.

Otras facturas recibidas y contabilizadas como activo de la sociedad, fueron una compra de una guitarra manifestando en diligencia 6 de fecha 03 de octubre de 2013 que la consideraba afecta por contribuir al desarrollo de facultades artísticas relacionadas con la actividad de la sociedad. O una moto Scooter diciendo que es un vehículo para desplazamiento. No se puede considerar tampoco admisible su deducibilidad, por no haber acreditado afectación alguna, y tratarse de bienes adquiridos para uso particular.

Gastos derivados del inmueble del CALLE000 NUM004 y del inmueble del Camino de San Carlos 134, de Ibiza

El obligado tributario hace hincapié en lo ya alegado en el trámite de audiencia.

Como se hizo constar en el acta, en el curso de las actuaciones y en relación a los domicilios citados, se puso de manifiesto lo siguiente:

La sociedad es propietaria del inmueble sito en la CALLE000 NUM004, NUM006., siendo su domicilio social y fiscal.

Igualmente, y según consta en las declaraciones presentadas por D^a Tarsila y su cónyuge D. Fabio, este inmueble ha sido declarado como domicilio fiscal, y vivienda habitual en sus declaraciones del IRPF de los años objeto de comprobación.

En diligencia 2 se recogió por parte del actuario el hecho de que el inmueble fuera propiedad de la sociedad, y a la vez vivienda habitual de su administradora y socia única D^a Tarsila. El compareciente en diligencia 3, manifestó que tal inmueble no era la vivienda habitual de D^a Tarsila como afirmaba el actuario en diligencia anterior.

Según consta en la base de datos de la AEAT, D^a Tarsila así como su cónyuge D. Fabio, declaran como domicilio fiscal en sus declaraciones presentadas por IRPF desde el año 2006 el inmueble de la CALLE000.

Concretamente en los años comprobados (2009 a 2011) incluye en el apartado clave de titularidad, la 4 "otras situaciones", y en clave de situación del inmueble, la 3 "sin referencia catastral".

En las declaraciones de IRPF, en la página 1 de la propia declaración donde se incluye el inmueble, consta textualmente "Domicilio habitual del primer declarante", haciendo constar en ese apartado el inmueble de la CALLE000.

En este sentido, hay que exponer la regulación existente al respecto.

Concretamente, el artículo 48.2 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) establece que para las personas físicas, el domicilio fiscal será el lugar donde tengan su residencia habitual. Por su parte el apartado 3 del mismo artículo dispone que los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente, no produciendo efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación.

Por tanto, es evidente, que el domicilio fiscal se corresponde con la vivienda habitual de la obligada tributaria, porque ella misma lo ha declarado así en su declaración de la renta, y no ha informado de otro domicilio que corresponda a su vivienda habitual.

Además la notificación de inicio de actuaciones de comprobación realizada respecto de la propia D^a Tarsila, fue realizada en tal inmueble, recogiendo la misma su cónyuge.

Igualmente consta la CALLE000 como domicilio de D^a Tarsila, en la información facilitada por los bancos en los que tiene cuentas abiertas, La Caja de Ahorros de Ávila, La Caixa D'Estalvis I pensio de Barcelona, Caixabank. La sociedad Zoriba SA, ha declarado tal inmueble como afecto al 100% a la actividad desarrollada, y por tanto se ha deducido todos los gastos relacionados con el mismo, tales como la amortización del valor de adquisición, las obras, reformas e instalaciones realizadas en el mismo, así como compras de electrodomésticos, mobiliario, menaje, etc. y gastos de comunidad, IBI, tasa de basuras y consumos de luz, agua y gas de la vivienda.

Tras presentar el obligado tributario alegaciones en las que manifestaba que el inmueble estaba afecto al 100 % a la actividad desarrollada, y aportando plano en el que decía que todas sus estancias se utilizaban para la misma, dos despachos, almacén, dos aseos, cocina, sala de proyecciones y salón de reuniones, la Inspección, solicitó primero vía mail remitido al representante el día 25 de marzo de 2014, y posteriormente en diligencia de fecha 03 de abril de 2014, poder personarse en el inmueble referido al objeto de levantar diligencia para recoger los extremos relacionados con sus alegaciones, y comprobar los manifestado en las mismas.

El representante, primero telefónicamente, y después en diligencia manifestó que la administradora no se encontraba en Madrid, ignorando cuando volvía, por lo que no se pudo comprobar por parte de la Inspección la realidad de los extremos manifestados en diligencias y en alegaciones.

En reiteradas ocasiones a lo largo de las diligencias extendidas, se le solicitó al obligado tributario la acreditación de la afectación de los bienes integrados en el inmovilizado material, entre los que están el inmueble de la CALLE000, y sus obras, instalaciones, mobiliario, etc., que justificara la amortización practicada según cuadro de amortización aportado, no aportando sino tan solo manifestaciones verbales de su afectación, o diciendo respecto a la aportación de alguna justificación documental, que no puede haber ninguna justificación documental de la afectación aparte de la propia factura.

Según consta en el IAE presentado por Zoriba SA, declaró como local afecto a la actividad el inmueble de la CALLE000, con una superficie total de 10 metros, y superficie computable de 9 metros.

Por ello, la Inspección considera, que según ha quedado acreditado, el inmueble es la vivienda habitual de D^a Tarsila, y por tanto no puede estar afecto en su totalidad a la actividad desarrollada.

Los gastos tales como suministros de agua, luz, gas, así como de amortización del mobiliario, son gastos privados incurridos por el uso de la misma.

Habiéndose pedido en reiteradas ocasiones la justificación y acreditación de la afectación, y no habiéndolo hecho en ningún momento, sino tan solo con manifestaciones realizadas sin ninguna otra prueba que las apoye, la Inspección considera que se entiende afecto a la actividad el porcentaje del inmueble que se obtiene de la proporción de los metros declarados como afectos en el IAE, 10 metros, en relación con el total del inmueble, 178 según consta en el catastro. Surge de este modo, un porcentaje de 5,62% que es el que se considera afecto a la actividad, y por tanto el que procede aplicar a los gastos relacionados con el inmueble para considerarlos como deducibles..

En las alegaciones presentadas en fecha 21 de marzo de 2014, respecto a la afectación de este inmueble, se manifiesta por parte del obligado tributario que:

"El inmueble de la CALLE000 es el domicilio social y fiscal de Zoriba, A, y esta parte ya ha manifestado que dicho inmueble se encuentra plenamente afecto a la actividad social. Allí se realiza la gestión administrativa de los asuntos empresariales de la sociedad, se realizan reuniones con clientes y proveedores, presentaciones con productoras, etc.

En contra alega la inspección que CALLE000 está declarado como domicilio fiscal de D^{ña}. Tarsila, administradora social, también incurso en procedimiento de comprobación.

La Sra. Tarsila es propietaria del inmueble sito en Madrid, en la CALLE001, NUM007, y éste constituye su domicilio habitual,

Sobre ello hay que decir que dicha designación de domicilio fiscal se hizo técnicamente a efectos prácticos dado que la profesión de la Sra. Tarsila le obliga a viajar con frecuencia y durante largos periodos de tiempo. De esa manera, en su domicilio habitual, en CALLE001, NUM007, con frecuencia no se encuentra nadie que pueda hacerse cargo de comunicaciones, correo, etc. Las labores de recogida de notificaciones y correo se pueden realizar con mucha mayor eficacia en las oficinas sociales de la CALLE000.

Por otra parte, en los Datos Fiscales remitidos por la propia AEAT a la Sra. Tarsila, figura el inmueble de CALLE001, NUM007, como vivienda habitual de D^{ña}. Tarsila. Se aporta fotocopia como documento n^o 1.

Además se aporta plano del inmueble de la CALLE000, NUM004, NUM006 que ha sido requerido por la inspección. Como documento n^o2." En contestación a estas alegaciones, la Inspección nuevamente se remite a lo estipulado en la normativa expuesta, sin entrar a valorar los motivos prácticos alegados por la contribuyente.

En cuanto al inmueble de la CALLE001 NUM007, propiedad de D^a Tarsila, no ha sido declarado como vivienda habitual, en ninguno de los años comprobados. Es un inmueble construido en una parcela de aproximadamente 910 metros de superficie. Según consta en la escritura de compra consta de una superficie construida de 175 metros cuadrados. de planta baja, alta y un torreón y garaje con entrada desde la calle, y una construcción de una sola planta destinada al guarda.

En el ejercicio 2009, este inmueble fue objeto de alquiler a la sociedad "Burbujas Sociedad Cooperativa Madrileña" percibiendo unos ingresos de 20.066,65 euros más IVA de 3.210,67 euros, importe declarado como ingresos a efectos del IRPF de tal periodo.

Según manifestó el compareciente en diligencia 2 suscrita respecto de la comprobación de D^a Tarsila en fecha 12 de junio de 2013, el inmueble de la CALLE001, consta de varias edificaciones, y en parte de ellas vivía la obligada tributaria y que otra parte fue la que alquiló.

Se solicitó que aportara contrato suscrito, facturas, e identificación concreta del inmueble objeto de alquiler.

En la siguiente comparecencia de fecha 04 de julio de 2013, aportó facturas emitidas por tal alquiler, manifestando que de las dos construcciones de que consta la finca, la alquilada ha sido la más pequeña de ellas. En cuanto al contrato de alquiler, manifestó en diligencia 4 de fecha 22 de julio de 2013, no disponer de él.

Por tal motivo, la Inspección requirió a la sociedad "Burbujas Sociedad Cooperativa Madrileña" y "Eventos Welcome" a las cuales emitió facturas D^a Tarsila por el alquiler.

En contestación recibida de D. Justo, socio junto a su cónyuge en aquellos momentos de ambas sociedades, aportó facturas, pagos y contrato de arrendamiento suscrito.

Es de destacar, que en el propio contrato se establece como inmueble objeto de alquiler el chalet sito en la CALLE001 NUM007, sin especificar en ningún momento, si se trataba de uno u otro inmueble como se manifestó en diligencia, circunstancia fundamental

que debía dejarse constancia en el propio contrato si se alquilaba todo el inmueble o parte de él. Además es reseñable hacer constar, que la dirección establecida como domicilio de notificaciones por parte de D^a Tarsila fue la CALLE000, en lugar de la CALLE001, lugar donde según se ha manifestado, residía.

Por tanto, en el ejercicio 2009 el inmueble sito en la CALLE001 NUM007, según contrato de alquiler obtenido por la Inspección en requerimiento de información, estuvo alquilado, no acreditando por parte del obligado tributario que el mismo sea su residencia habitual, sino tan solo con manifestaciones hechas en diligencias que contradicen lo declarado a efectos del IRPF y lo que consta en contrato de alquiler suscrito con la empresa arrendataria.

Por otro lado, en cuanto a lo dicho en alegaciones respecto a que en los propios datos fiscales el inmueble de la CALLE001 consta como vivienda habitual, de D^a Tarsila, según se expone en los mismos, "los datos fiscales que le enviamos proceden de información facilitada por terceros (sus pagadores, entidades, etc.) con ellos puede aclarar las diferencias que observe entre los datos fiscales recibidos y sus datos reales."

Por tanto, el que figure como vivienda habitual de D^a Tarsila en los datos fiscales remitidos por la AEAT, no quiere decir que sea un dato comprobado por la Administración.

Es información facilitada por terceros, o por el propio obligado tributario. D^a Tarsila declaró como vivienda habitual el inmueble de CALLE001 en el ejercicio 2005, declarando a partir de entonces como vivienda habitual el inmueble de la CALLE000, por lo que probablemente, el dato de la AEAT proviene de su declaración entonces como vivienda habitual, y por ser el único inmueble propiedad de D^a Tarsila.

Igualmente declara afecto a la actividad una finca rústica de alrededor de 3.000 metros cuadrados en el término municipal de S. Carlos, Santa Eulalia del Río, Ibiza, junto a un inmueble en Cala Lenya, también en S. Carlos, Ibiza, de más de 100 metros cuadrados, de los que se deduce igualmente numerosos gastos relacionados con los mismos, amortización de la compra y obras realizadas, consumos de luz, agua, gas, compras varias, etc.

En varias diligencias se le solicitó la acreditación de su afectación a la actividad desarrollada.

Concretamente, en diligencia 2 de fecha 12 de junio de 2013, se le solicitó aclaración del uso para entender que está afecto, manifestó que "allí se realizan presentaciones, y promociones de artistas, y se utiliza igualmente de oficina cuando es necesario".

Se le preguntó que concretara promociones, o presentaciones allí realizadas, manifestando en la siguiente diligencia, la n^o 3 de fecha 04 de julio de 2013, que no puede relacionar actos concretos puesto que esa actividad de promoción se desarrolla de manera continuada y en algunos casos sin planificación previa.

No se aportó ninguna prueba documental acreditativa de la afectación de los inmuebles a la actividad, ni de los actos que supuestamente se desarrollan en ellos para poder considerarlos como afectos, por ello, se considera por parte de la Inspección inmuebles no afectos a la actividad desarrollada, por lo que no son admisibles como deducibles cualquier gasto relacionados con los mismos, en ningún porcentaje.

Por último, y en cuanto a inmuebles se refiere, Zoriba SA en el año 2011 adquiere un inmueble urbano en Málaga, un piso de alrededor de 80 metros cuadrados, que aunque no se encuentra incluido como inmovilizado en el activo de la sociedad, se deduce gastos relacionados con el mismo, como consumos, gastos de comunidad, etc.

El compareciente manifestó en diligencia 2 que se adquirió como inversión por parte de la sociedad, no habiendo dotado amortización contable sobre él, pero sin aportar ninguna acreditación o justificación de la afectación a la actividad para poder considerar como deducibles los gastos registrados relacionados con el piso, por lo que la Inspección igualmente considera no deducibles estos gastos por no haber sido probada la afectación.

En el escrito de alegaciones presentado dentro del trámite de audiencia, el día 21 de marzo, manifestó que estimaba deducibles los gastos derivados de los inmuebles que la Inspección considera no afectos o afectos parcialmente, y tendrían que tener la consideración de deducibles, en el Impuesto sobre sociedades y las cuotas soportadas deducibles en el IVA, toda vez que son necesarios para la obtención de ingresos de acuerdo con la documentación aportada y contratos que obran en el expediente.

La documentación aportada ha sido exclusivamente las escrituras de compra, y en su caso facturas recibidas, sin aportar mayor prueba justificativa o acreditativa que las propias facturas, y manifestaciones genéricas en diligencias según se ha expuesto reiteradamente. En las alegaciones de 13 de mayo de 2014 vuelve a incidir en la afectación de los inmuebles a la actividad de la sociedad y por tanto en la deducibilidad de todos y cada uno de los gastos relacionados con los inmuebles. Nos remitimos a lo ya dicho en el acta por el actuario y ello en base que el obligado tributario no ha acreditado la afectación de los inmuebles a la actividad desarrollada (tan solo el de la CALLE000, en el porcentaje considerado afecto por la Inspección) al no aportar ningún documento ni justificación acreditativa de ello, sino tan solo manifestaciones en diligencias, considerándose que no están afectos a la actividad, por lo que todos los gastos relacionados con ellos, que se encuentran contabilizados y deducidos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, no proceden admitirlos como deducibles, y por tanto no han de tenerse en cuenta para restarlos de los ingresos obtenidos de terceros al objeto de cuantificar el valor de mercado de la operación vinculada entre la sociedad y D^a Tarsila.

En apoyo a lo todo lo dicho anteriormente cabe abundar en lo siguiente:

En cuanto a la necesidad de acreditar suficientemente el derecho a la deducción de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, debe empezarse por señalar lo dispuesto en el artículo 10 del TRLIS, que establece:

(...)"

QUINTO.- En cuanto a las discrepancias de la recurrente sobre el contenido de la liquidación, se debe comenzar señalando que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su art. 27.1 establece que "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas."

El art. 28.1 de la misma Ley determina que "El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente."

La Administración en la liquidación considera que los servicios que imputa a la recurrente no fueron prestados por la sociedad Zoriba, S.A., de la que es socia única (con la participación del 100%) y administradora única, sino por la propia persona física.

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

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

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

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

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

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

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

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

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

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

"«la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «(tras el negocio aparente existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» (Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005, 8361), FD Quinto), supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (en adelante, CC). En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995 (aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual «(el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez»; y en la actualidad se recoge en el artículo 16 de la LGT de 2003, que establece que «(e)n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «(l)a existencia de simulación será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios» (apartado 2), y que «(e)n la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

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

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

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma:

"74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40)."

El mismo Tribunal en la sentencia de fecha 21 de febrero de 2008, señala: "58 Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

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

En el presente caso, como se pone de manifiesto en la detallada argumentación de la liquidación, del análisis de los elementos fácticos que quedan acreditados en las actuaciones de comprobación e investigación se infiere con absoluta claridad que la sociedad ZORIBA, S.A. carece de causa dentro de la relación de servicios como artista Doña Tarsila, persona física, socio y administrador único de la citada sociedad y las entidades que abonaron las facturas, pues de los elementos tenidos en cuenta por la Administración, se pueden destacar que la sociedad no contaba con personal que pudieran colaborar o realizar la actividad facturada a la recurrente, ya que los ingresos obtenidos por la sociedad que se imputan por la Administración a la persona física recurrente son relacionados con actividades en las que intervenía como artista su socia y administrador único o bien se trata de prestaciones de servicios que no pudieron ser realizados por persona distinta que la indicada persona física, al carecer la citada sociedad de ningún empleado, excluida la propia socia y administradora única Doña Tarsila, ni tampoco ha acreditado la recurrente que la referida sociedad hubiera subcontratado los servicios referidos.

Por tanto, contrariamente a lo manifestado por la recurrente, no se trata, de que los servicios que se encontraran incardinados únicamente en la actividad de artista de la persona física, sino que, como se razona en la liquidación, la actividad principal es la de servicios artísticos, pero ante la falta de prueba de que los servicios a los que se refiere en la demanda fueran prestados por la entidad Zoriba, S.A. al carecer de empleados, debieron necesariamente ser prestados por la socia y administradora única.

A estos efectos hay que precisar, como se indica en la liquidación que D. Fabio, en los ejercicios 2009 y 2010 no figura como perceptor de rentas del trabajo de la entidad Zoriba, S.A., de la que sólo figura como única perceptora de rentas de trabajo Doña Tarsila y en el ejercicio 2011, es el único ejercicio en el que además de Doña Tarsila, figura D. Fabio como perceptor de una retribución de 5000 euros con una retención de 750 euros, en la clave F, concepto de Cursos, Conferencias y Seminarios, que debe considerarse como una cuestión puntual, no constando que exista otro tipo de relación laboral o profesional de D. Fabio, con la entidad ZORIBA SA., sin que en el referido concepto de Cursos, Conferencias y Seminarios pueda considerarse incluido la prestación de los servicios que la administración imputa a la persona física socia y administradora única de la sociedad. Pues de acuerdo con documentación aportada en el escrito de alegaciones, no consta vinculación laboral o profesional, sino personal con la administradora de ZORIBA SA, al ser su cónyuge. Junto con la demanda se aporta escritura pública de 13 de marzo de 2000, de poder general de representación otorgada por la sociedad ZORIBA, S.A. a favor de D. Fabio, por ello queda justificado que en algunos de los contratos figure la intervención de en nombre de la sociedad ZORIBA SA, figurando en algún contrato como administrador, cuando, como se ha indicado anteriormente, no queda acreditada dicha condición de administrador, sino la de actuar en nombre y representación de la sociedad. Pero tal nombramiento como representante de ZORIBA, S.A., no justifica en forma alguna prestación de servicios como empleado de la sociedad.

Por otro lado, en contratos como el suscrito con la entidad MORENA FILMS, S.L. se indica que en ningún caso podrá la empresa subcontratar a su vez la prestación de servicios con ninguna otra empresa o profesionales distintos, es decir, no se permite a ZORIBA, S.A., subcontratar los servicios contratados, lo que evidencia el carácter personalísimo que se atribuye a tal prestación de servicios, y teniendo en cuenta, como se ha dicho, que ZORIBA, S.A. carece de empleados, debe entenderse que los servicios personalísimos son los de la socia y administradora única, aunque no sean propiamente servicios de artista.

A la misma conclusión debe llegarse respecto de los pretendidos servicios de intermediación en los contratos suscritos con OLIMOLI, S.L., "GRPC, S.L y ZEPPELINS INTEGRAL PRODUCCIONES, S.L, pues dada la ausencia de empleados, u otros medios materiales y humanos de la entidad ZORIBA, S.A., no puede más que concluirse que los pretendidos servicios de intermediación y representación fueron realizados por la propia socia y administradora única Doña Tarsila. Los mismos argumentos son aplicables a los contratos en relación con la entidad BAMBU PRODUCCIONES, S.L.

De otro lado, en cuanto a las alegaciones de la recurrente sobre los ingresos derivados de la cesión de inmueble y eventos celebrados en el inmueble de la CALLE000 n° NUM004 de Madrid, propiedad de "Zoriba"; los servicios facturados por la entidad "ZORIBA" a favor de las entidades "MARE NOSTRUM RESORT, S.L.", "EUREST COLECTIVIDADES, S.L.", "BUTRAGUEÑO & BOTTLANDER, S.L.", "E IMAGINA COMUNICACIÓN Y CREATIVIDAD, S.L.", "GOURMETINSTYLE, S.L.", "GMR MARKETING, S.L.U.", "OPTIMIZA, S.L.", y "LOWE & PARTNERS, S.A.U.", de los que manifiesta que todos esos ingresos están vinculados a la cesión para eventos y presentaciones concretas del inmueble. Se debe precisar, como se razona en la liquidación, que no queda acreditado que en el referido inmueble se desarrolle exclusivamente la actividad de la sociedad ZORIBA, S.A., sino que por el contrario, resulta acreditado, que tal domicilio constituye el domicilio habitual de la recurrente persona física, y así lo declaró en sus declaraciones autoliquidaciones del I.R.P.F. de los ejercicios de 2009 a 2011 objeto de la liquidación y, como se argumenta en la liquidación no puede considerarse afecto a la actividad de la sociedad en el 100% pretendido por la recurrente. Pero es que en relación con la indicada prestación de servicios, como se indica en la liquidación, la recurrente no ha aportado los contratos referidos a cada uno de ellas, ni en vía administrativa ni ante esta Sala, por lo que no puede considerarse acreditado por la recurrente que, al tratarse de su domicilio, contenga prestación de servicio alguna diferente a la de la propia persona física, pues, en todo caso, tratándose de su domicilio, no puede entenderse que se trata de una prestación de servicios efectuada por la sociedad, cuando, como se ha dicho, la misma carece de empleados al margen de la propia socia y administradora única.

Por tanto, debe concluirse que los servicios que la administración atribuye a la persona física recurrente en este recurso, se trata de servicios de carácter personalísimo, en unos casos como artista y en otros atendiendo a sus circunstancias personales, prestados exclusivamente por el Doña Tarsila, ante la ausencia de medios personales y materiales de la sociedad ZORIBA, S.A.. Los ingresos no justifican una prestación de servicios distinta de la efectuada por la persona física recurrente.

De lo expresado debe concluirse que no resulta acreditado que la entidad ZORIBA, S.A. tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios que determinan los ingresos, correspondiéndole la carga de la prueba al recurrente, conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria.

Debe tenerse en cuenta la vinculación de la persona física, prestador real de los servicios, con la sociedad, siendo prestador de los servicios facturados la persona física.

A estos efectos, la interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que la persona física desarrolla constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de prestación de servicios de la persona física y la entidad destinataria de los mismos, pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no presta, como ya se ha declarado por esta Sala en otros litigios similares.

No se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades, ni tampoco el desarrollo por las mismas de otras actividades en otros ejercicios, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación de prestación de servicios en la que no tenía participación alguna.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa de la persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada.

De todo lo cual cabe inferir a los efectos del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los servicios facturados no fueron prestados por la sociedad sino por la persona física, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad, sin que exista economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios por una sociedad a otra sociedad, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por la persona física y administradora única de la sociedad recurrente y no por la sociedad, y la tributación que corresponde a esta operación es la resultante de aplicar el régimen de operaciones vinculadas, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los no prestados por la referida sociedad y facturados por ésta, en proporción a su cuantía en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

Además queda justificado el procedimiento para la valoración de la operación vinculada, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, realmente el servicio facturado fue prestado únicamente por la persona física, sin que la sociedad hubiera realizado función alguna, careciendo de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados referidos.

En cuanto a los gastos que la Administración no considera deducibles, esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales,...., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

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

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

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

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

cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por otra parte, no puede considerarse acreditado por la recurrente que los gastos no admitidos por la Administración se encuentren afectos a la actividad, por lo que no puede tener efectos en orden a la determinación del rendimiento imputable a la recurrente. En cuanto a la contabilización de las facturas, como reiteradamente ha señalado esta Sala, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse y el gasto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por tanto, la existencia de factura y su contabilización es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas y gastos. De igual manera, el objeto social de la sociedad interpuesta es insuficiente, por sí solo para acreditar la afectación de los bienes adquiridos a la actividad de la sociedad a efectos de la deducibilidad como gasto.

Pudiendo añadirse la existencia de ventaja fiscal y el perjuicio para la Hacienda Pública, dado que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, verdadera prestadora de los servicios, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también podría incidir en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad de la persona física e incluso de carácter privado y en lo que a los dividendos se refiere puede haber reparto o no de los mismos, por lo que de ninguna manera se ha producido un supuesto de economía de opción.

En cuanto a las obligaciones de las partes contratantes derivadas de los contratos entre las sociedades referidas, ha de precisarse que las obligaciones derivadas de los contratos entre las partes no determinan la calificación de la relación jurídica tributaria frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 13 de la Ley General Tributaria.

El artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que "El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

De esta forma, habrá que tener en cuenta lo regulado en los artículos 10 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, respecto a la determinación de la base imponible y el principio de correlación entre ingresos y gastos, ya que, para que un gasto sea deducible, es necesario que, entre otros requisitos, tenga correlación con la obtención de ingresos.

Así, en el artículo 10.3 de dicho Real Decreto Legislativo, se establece que "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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".

Del mismo modo, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encuentra establecido en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, a tenor del cual "el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho ejercicio menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos".

Además, dichos gastos deben estar convenientemente acreditados mediante la correspondiente factura, para lo que hay que tener en cuenta, a su vez, los requisitos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (hoy artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido), respecto del contenido que deben de tener las facturas, y que exige que toda factura esté numerada, que figure en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión.

Por su parte, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su art. 22 establece que "1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep»."

Por tanto, de acuerdo con los artículos citados incumbe la carga de la prueba a la ahora recurrente de la efectiva realización de los gastos y su correlación con la actividad económica.

Por tanto, de acuerdo con los artículos citados, correspondía al recurrente acreditar que los vehículos se encuentran afectos de forma exclusiva a la actividad cumpliendo los requisitos establecidos en el precepto citado. En este sentido, debe señalarse que ni en el expediente administrativo ni en el presente recurso, el recurrente ha aportado prueba alguna que justifique el cumplimiento de los citados requisitos para que pueda considerarse afecto a la actividad. El recurrente no prueba en forma alguna que para la actividad profesional que desarrolla constituya el vehículo un elemento afecto, ni por tanto necesarios los gastos derivados del mismo, lo que excluyen su afectación a la actividad en los términos fijados en el artículo citado.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, incumbe la carga de la prueba al ahora recurrente, correspondiéndole acreditar que los vehículos se ha utilizado para la actividad económica declarada, lo que no ha justificado, ni menos aún que los utilice de forma exclusiva para la actividad y que la utilización para una actividad o necesidad privada sea accesoria y notoriamente irrelevante. Pues nada impide que pueda utilizarse para otros fines, requiriendo la afectación de forma exclusiva a la actividad en los términos fijados en el citado del Real Decreto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el art. 29 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no procede la deducibilidad de los gastos relacionados con los vehículos.

Respecto de los gastos efectuados en relación con el inmueble al que se refiere en la demanda, como se razona en la liquidación, constituye la vivienda habitual de la demandante persona física, no habiéndose probado que el citado inmueble se encuentre afecto en un 100% a la actividad, como se pretende en la demanda, ni que los gastos no admitidos guarden relación alguna con la actividad, por lo que no puede entenderse que exista correlación con los ingresos de la actividad, teniendo en cuenta que el inmueble es susceptible de uso privado.

En cuanto al resto de los gastos que la recurrente considera vinculados a la actividad, y que la administración no considera deducibles, hay que precisar que no serán deducibles, por tanto, aquellos gastos respecto de los cuales el obligado tributario no ha aportado la debida justificación documental de su vinculación con la actividad profesional, y en el presente caso, la Administración entiende que el contribuyente no ha aportado pruebas suficientes de que los gastos que pretende deducirse, además de reales, corresponden a la actividad realizada, pues no ha presentado ninguna prueba de la afectación a la actividad, particularmente, respecto de los gastos correspondientes a sesiones de fisioterapia, pues aunque manifiesta que es para tratarse de una lesión provocada en un rodaje, no lo justifica debidamente que esa fuera la causa y respecto de los gastos correspondientes a aparato de TV, reproductor de DVD, guitarra y tarjetas serigrafiadas, no se prueba su vinculación con la actividad, tratándose de bienes susceptibles de uso privado, no presentando ninguna prueba de su vinculación con la actividad, que no puede presumirse la propia actividad profesional de la recurrente. Tampoco queda probada en forma alguna la vinculación con la actividad los gastos correspondientes al inmueble de Camino de San Carlos de Ibiza, pues la existencia de ingresos, no determinan por sí sola la vinculación de los gastos y su correlación con los ingresos.

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

"1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)." "

Esta Sala se ha pronunciado en otros supuestos semejantes como en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, dictada en el recurso número 993/2013 respecto de la liquidación practicada a una persona física referida en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007 en el sentido de que "... para valorar la operación vinculada realizada entre la recurrente y su sociedad es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socia de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que los precios pactados por la entidad (...) y sus clientes se acordaron en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible, por ello, que lo que vale el trabajo personal de la Sra. (...) es el valor del servicio que (...) S.L. factura a sus clientes, si bien para determinar el valor real de mercado hay que deducir de los ingresos obtenidos el importe de los gastos en que incurrió la sociedad para su obtención. En consecuencia, la valoración realizada por la Inspección ha cumplido los preceptos aplicables y está debidamente motivada, pues no hay duda alguna de que los contratos suscritos entre (...) S.L. y sus distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por la Sra. (...), de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004."

A la misma conclusión debe llegarse en el presente recurso, referido a la valoración de similares prestaciones de servicios, pues en el presente caso se ha acreditado un precio de mercado fijado en las concretas prestaciones de servicio que ha sido determinado por la entidad ZORIBA, S.A. con los terceros.

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

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

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

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

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

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

SEXTO.- En cuanto a la sanción impuesta, en relación con las alegaciones del recurrente, se debe tener en cuenta que en el acuerdo sancionador, de fecha 13 de junio de 2014, en relación a la culpabilidad, sobre el contribuyente del presente caso se expresa lo siguiente:

"B) Aplicación al caso concreto

El obligado tributario hace referencia en sus alegaciones a que

Llama la atención que la Inspección considere probado lo que recoge en la liquidación principal practicada por el concepto impositivo IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS correspondiente a los ejercicios 2009 a 2011, soporte del presente expediente cuando la discrepancia con los hechos existe y es total, siendo prueba evidente de ello el hecho de que se haya firmado un acta en disconformidad con el total contenido de la misma.

En lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, éste constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable. No quedando acreditado en ningún momento la necesidad y procedencia de exigir una sanción por una conducta que se presupone pero no se acredita culpable.

La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria., en este caso, la propia Administración reconoce que todos los ingresos están declarados, de modo que no ha habido ocultación ni omisión alguna, la cuestión es que la Administración considera que esos ingresos deben imputarse a la persona física y no a la sociedad, pero estamos ante una calificación en derecho, no ante unos hechos determinantes de la existencia de una infracción.

La imposición de una sanción como la liquidada requiere una conducta típica, antijurídica y culpable.

Debe recordarse la reiterada jurisprudencia que establece que no resulta sancionable la deuda tributaria derivada de un procedimiento de comprobación de valores por cuanto se trata de discrepancias interpretativas.

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado, si debe ser calificada como culpable en todo caso, -a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre -, ya que presentó una declaración incompleta o inexacta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo de referencia, al no haber declarado las operaciones realizadas con la sociedad vinculada ZORIBA SA, de la que era socio y administrador, a su correspondiente valor de mercado. Como consecuencia de ello dejó de ingresar una parte de la cuota del IRPF de los periodos objeto de comprobación 2009-2010-2011.

La obligada tributaria hace alusión a que los ingresos han sido declarados que no ha habido ocultación, la cuestión es que la Administración considera que los ingresos deben imputarse a la persona física y no a la sociedad. Lo que surge son diferencias interpretativas.

Asimismo la contribuyente invoca el principio de culpabilidad que es básico a la hora de calificar la conducta como sancionable, no habiendo quedado acreditada en ningún momento la necesidad y procedencia de exigir una sanción que no se acredita culpable.

Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es evidente e innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento. Algunos de los hechos reiteradamente señalados son los siguientes:

- Es el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla. Ya que en la constitución de ZORIBA SA poseía el 100% de su capital social y actualmente tiene una participación también del 100%.

- La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, valor añadido relevante a la actividad económica realizada por su socio y administrador.

- 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 las sociedades y la persona física, ha carecido a juicio de la inspección 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 socio y administrador de la entidad 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. En consecuencia, se aprecia el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, apreciando indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física

Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de D^a Tarsila a los efectos del correspondiente expediente sancionador.

Por ello, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dado que el mismo fue tendente a la elusión del pago del impuesto; apreciándose el concurso de dolo, culpa o negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, ya que su conducta implicó el incumplimiento frontal y manifiesto de las normas establecidas por la Ley del Impuesto, y la propia Ley General Tributaria, actuando con ánimo al menos negligente no valorando debidamente a precio de mercado los servicios prestados a la sociedad con la que tenía vinculación, y que dio lugar a menores ingresos declarados.

La normativa al respecto es clara, así:

Artículo 16 del TRLIS

(...)

Por su parte, el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el R.D. 1777/2004, de 30 de julio, vino a disponer el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado. Según la redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, se determina lo siguiente:

(...)

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo, afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma". La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. De esta forma, la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce o tiene la obligación de conocer la existencia de la norma y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que, como se ha expuesto, no sucede en el presente caso en que el sujeto infractor tenía la obligación de conocer la normativa tributaria vulnerada, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse interpretación razonable de la norma, sino que, por el contrario, en contra de su criterio, su conducta debe ser considerada como culpable.

El mismo Tribunal Supremo ha manifestado que, para excluir la responsabilidad, las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 20-11-1991 determinó que (...)

Y la STS de 19-12-1997 declara que:

De ahí que la invocación de alegaciones no opera de modo automático como excluyente de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como culpable, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

De lo expuesto se deduce la concurrencia en la conducta del obligado tributario, del elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, apreciando indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física.

Por otra parte, la conducta del contribuyente, no se encuentra amparada en ninguna interpretación razonable de la norma, ya que la obligación de valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado y los requisitos contables y fiscales de los gastos para que tengan consideración de deducibles, no plantean dudas razonables, en cuanto a la interpretación de la normativa contable y del propio impuesto.

En consecuencia, la conducta del obligado tributario, sí resultó constitutiva de infracción tributaria debiendo ser sancionada al no concurrir ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/03 .".

Pues bien, las expresiones contenidas en dichos párrafos, que se refieren propiamente a la culpabilidad de la conducta del sujeto sancionado, debe considerarse que contienen la motivación suficiente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que

no constituyen una simple manifestación genérica, sino que expresan la necesaria concreción e individualización en este concreto caso, concretando en qué consistió la intencionalidad de su conducta, teniendo en cuenta que se relata una sucinta descripción del hecho que dio lugar a la regularización practicada y se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, conteniendo las referidas expresiones la valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad, que lo que cumple lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» (SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8), de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» (Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo). En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

Por tanto no puede considerarse que se haya determinado la responsabilidad de forma objetiva, sino atendiendo a la intencionalidad aunque sea a título de simple negligencia, de la conducta de la recurrente, encontrándose dicha conducta debidamente tipificada, y en el acuerdo sancionador se concretan los preceptos de la Ley General Tributaria donde se tipifica la sanción impuesta y se motiva de forma adecuada sobre la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor.

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

SÉPTIMO: En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLO

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Doña Tarsila, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 27 de octubre de 2015, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2009, 2010 y 2011, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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- 0000-93-1325-15 (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 2610-0000-93-1325-15 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: 28079330052017100690