

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- - Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO.- - Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- - Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 21 de noviembre de 2017.

CUARTO.- - En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornos Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se recurre por la parte actora la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 17 de diciembre de 2012, en la reclamación económico administrativa NUM000, efectuada contra Acuerdo sancionador, por infracción tributaria, relativa al IRPF de los ejercicios 2007 y 2008, por importe de 7.322,11 € la relativa al IRPF de 2008, al ser la de mayor cuantía.

La parte actora alega contra la sanción impuesta, la ausencia de dolo y culpabilidad en su conducta, y la falta de motivación y prueba de la misma en el acuerdo sancionador ya que no se explican por la administración las razones por las que pudiese cometer una infracción tributaria y la existencia de una interpretación razonable de la norma.

La defensa de la Administración General del Estado solicita la confirmación de la resolución recurrida y defiende la correcta motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en la Resolución recurrida.

SEGUNDO.- - Debemos así de examinar si en el acuerdo sancionador se ha motivado convenientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

En el Acuerdo sancionador relativo al IRPF de 2011, de 24 de septiembre de 2012, en el apartado relativo a la motivación de la sanción, se razonan los motivos de la regularización en la siguiente forma:

" B) Aplicación al caso concreto

La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (en este caso en lo referido a operaciones vinculadas) 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.

A juicio del instructor de este procedimiento, concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. D^{ña}. Celestina y D. Rubén son administradores y socios de la sociedad ROMAVI PRESS, SL.

Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

Es el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla. Ya que en la Constitución de ROMAVI PRESS poseían respectivamente el 90% y el 10% de su capital social y actualmente continúa siendo socios en la misma proporción de ROMAVI PRESS, SL.

La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad artística desarrollada por la persona física para terceros. Se ha hecho constar que Dña. Celestina y D. Rubén tienen una relación profesional con ROMAVI PRESS, actividad por la que no reciben retribución alguna, y que consiste en la realización de una actividad artística que reciben las productoras de televisión y radio y el resto de sus clientes, que son los sujetos pasivos a los que ROMAVI PRESS factura, por importes muy superiores a aquéllos en los que se cifra la relación con el socio.

Los servicios que presta el artista son servicios personalísimos, que han de prestar personalmente, porque se trata de colaborar en programas de televisión y radio o de realizar entrevistas para prensa escrita por sus características personales, y que la sociedad por sí sola no está en disposición de prestar. En los propios contratos firmados con terceros figura el artista como persona que ha de realizar el trabajo. Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse contratado directamente entre la persona física y las productoras y editoriales, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.

Es necesario precisar que 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. Pero la retribución fijada a Dña. Celestina y a D. Rubén por parte de ROMAVI PRESS es inexistente en 2007 Y 2008, mientras que lo que pagaron las productoras y el resto de empresas a ROMAVI PRESS por contar con los servicios del artista ascendió a 285.567,10 euros en 2007 y a 262.031,52 euros en 2008.

La mencionada valoración, realizada por la sociedad 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. El beneficio para la persona física es obvio, pues con este actuar elude la aplicación de los tipos marginales más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declarando una base imponible notoriamente inferior a la debida; mientras que los ingresos tributan en sede de la sociedad conforme al Impuesto sobre Sociedades, aplicando incentivos en el tipo de gravamen como empresa de reducida dimensión, y engrosando además indebidamente el capítulo de gastos, gastos que no tendrían cabida en la parte de la autoliquidación de la persona física que se refiere a los rendimientos del trabajo personal.

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

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que él como socio administrador ha prestado a la sociedad en el ejercicio 2006 y que está ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos.

No pueden apreciarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa. No puede apreciarse interpretación razonable de la norma en su actuación, ni existe una laguna legal, ni concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible.

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 "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible".

Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que

conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad."

Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que ha actuado, cuando menos negligentemente, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario público.

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios inspeccionados, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 .

Así, a juicio del instructor de este procedimiento, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneración de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos han permitido la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física.

Estos hechos están probados y aceptados por el sujeto pasivo, según se especifica en el acta mencionada en el antecedente primero, y la determinación de las bases imposables y demás conceptos inherentes a la declaración del periodo y concepto impositivo señalado en el antecedente anterior no plantea dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa aplicable al Impuesto, y que los preceptos expuestos deben ser interpretados de acuerdo con la necesaria acepción dentro del Derecho Tributario sancionador del principio de culpabilidad. 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.

Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de D. Rubén a los efectos del correspondiente expediente sancionador y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Por lo que no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, se estima que procede la imposición de sanción."

A la vista de los argumentos que motivan la imposición de la sanción y la conducta culpable de la actora debemos de acudir a la jurisprudencia que se refiere a tal extremo a efectos de determinar si efectivamente se motivó adecuadamente su conducta culpable a efectos de la imposición de la sanción.

En este sentido, cabe destacar que el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, 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»)."

Inciendo en estos argumentos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias

de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

TERCERO.- - Pues bien, de la motivación reproducida se deduce que la administración ha razonado por qué entiende que la conducta del actor fue culpable, dados los argumentos empleados, en los que se especifica que el motivo por el que el contribuyente es sancionado es porque la concurrencia de la persona jurídica y la incorrecta valoración de la operación vinculada, ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF. Además, se especifica por la AEAT que 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.

Por otra parte, en el acuerdo sancionador se especifica que a la vista de los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que él como socio administrador ha prestado a la sociedad en el ejercicio 2006 y que está ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos.

Se aprecia, por ello la voluntariedad en su conducta y la ausencia de buena fe en la misma, siendo clara la normativa al respecto por lo que no existía una interpretación razonable de la norma.

En virtud de tales afirmaciones, consideramos suficientemente motivado el acuerdo sancionador, a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no se produce una simple manifestación genérica de la conducta del sujeto pasivo, ni del objeto de la regularización, sino que se concreta e individualiza en qué consistió la intencionalidad de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, conectando esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, apreciándose además, la claridad de la norma tributaria, sin que existiese interpretación razonable de la misma, con lo que se cumple lo dispuesto 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.

De ahí que deba ser desestimado el recurso contencioso administrativo, con lo que debe confirmarse la resolución del TEAR impugnada ya que confirmó también el acuerdo sancionador.

CUARTO.- - Al ser desestimado el recurso las costas procesales causadas deben imponerse a la parte actora, por aplicación del art. 139LJ.

Conforme al párrafo cuarto del citado art. 139 LJ procede fijar la cifra máxima en concepto de costas procesales en 2.000 €, más IVA, habida cuenta del alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Rubén, representado por la Procurador D^a Concepción Calvo Mejide, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 17 de diciembre de 2012, en la reclamación económico administrativa NUM000, resolución que confirmamos, por ser conforme a derecho, con expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte actora.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación 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- 0000-93-0247-16 (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 2610-0000-93-0247-16 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: 28079330052017100934