

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la desestimación, por silencio del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), del recurso de alzada deducido por la entidad recurrente contra la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 29/5/2013, parcialmente rectificadas por la posterior resolución de este órgano, de 25/6/2013, que, a su vez, desestimó las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001, interpuestas contra las dos liquidaciones derivadas de dos actas suscritas en disconformidad, A02 NUM002 y A02 NUM003, relativas al Impuesto de Sociedades (IS) ejercicios 2005y 2006, la primera, e IS ejercicio 2007 la segunda.

SEGUNDO.- Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad Lázaro Producciones S.L. ante la Sala Homónima del TSJ de Madrid, mediante escrito presentado el 12 de septiembre de 2014 y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.- Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Aranda Varela, presentó escrito de demanda el 25 de febrero de 2015, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que:

«...estimando íntegramente el presente recurso anule el acto administrativo recurrido por ser contrario a derecho y condene en costas a la Administración demandada.».

CUARTO.- Una vez que se le remitieron los autos y se aceptó la competencia por esta Sala, el Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en esta Sala, en fecha 3 de julio de 2015, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor».

QUINTO.- Contestada la demanda y no habiéndose recibido el juicio a prueba, se presentaron, por las partes, sus respectivos escritos de conclusiones y se señaló para votación y fallo el día 12/4/2018, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso. Pretensión actora y oposición de la Administración: argumentos.

Es objeto de este recurso la impugnación de la desestimación, por silencio del Tribunal Económico administrativo Central (TEAC), del recurso de alzada deducido por la entidad recurrente Producciones Lázaro S.L., contra la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 29/5/2013, parcialmente rectificadas por la posterior resolución de este órgano, de 25/6/2013, que, a su vez, desestimó las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001, interpuestas contra las dos liquidaciones derivadas de dos actas suscritas en disconformidad, A02 NUM002 y A02 NUM003, relativas al Impuesto de Sociedades (IS) ejercicios 2005y 2006, la primera, e IS ejercicio 2007 la segunda.

Sin necesidad de reproducir todos los argumentos contenidos en las actas y en las liquidaciones, por innecesario, si es preciso poner de relieve cual fue el contenido del mecanismo llevado a cabo por la Inspección: valoración de la operación vinculada a valor de mercado, en aplicación del artículo 45 de la Ley del IRPF, en relación con el artículo 16 del TRLIS (RDL 4/2004), partiendo de los ingresos que Lázaro Producciones ha obtenido de terceros por los servicios que a estos clientes les prestó el Sr. Teodulfo, corregidos con los gastos necesarios incurridos por la sociedad, entre los que no se admitió ninguno de los gastos relacionados con el inmueble de Toledo, y los importes así resultantes son minorados de las bases imposables declaradas por el IS; correlativamente regulariza la situación tributaria del Sr. Teodulfo en el IRPF, aumentando en las mismas cifras la base imponible, aunque lo relativo al IRPF no es objeto de este recurso.

La pretensión actora consiste en la solicitud de anulación de la resolución del TEAC y, por ende, de las liquidaciones.

Los argumentos que la sustentan, en esencia, se resumen en el HECHO Octavo de la demanda, al decir: "así pues, los extremos a debatir en el presente procedimiento....., son:

1. La calificación de Lázaro Producciones S.L. como sociedad patrimonial profesional.
2. Aplicación del artículo 45 de la Ley IRPF.
3. Obligación de resolver y motivar afirmaciones de la Inspección.
4. Duplicidad de ingresos y enriquecimiento ilícito de la Administración.
5. Calificación de rentas presuntas.

El desarrollo argumental de estos motivos en la demanda, sin embargo, no es ni tan sistemático, ni tan lineal, porque se reiteran constantemente conceptos y, aunque se enuncian otros, no son desarrollados, lo que nos obliga a tratarlos de una manera más coherente, sin caer en reiteraciones argumentales. Coherencia argumentativa que se ha visto complicada por los errores habidos en el desarrollo de la vía económico administrativa, o su silencio, y por la nula aportación de la contestación a la demanda, que se ha limitado a reproducir la resolución del TEAR, incluso en aquellos aspectos que ya no han sido impugnados por la demanda, como por ejemplo la controversia inicial sobre los intereses de demora, etc.

SEGUNDO.- Hechos Relevantes para la resolución del litigio.

1.-Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de carácter general, comenzaron el día 2/6/2010 y tuvieron por objeto el IS de los periodos 2005, 2006 y 2007 y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) desde el 2t de 2006 al 4t de 2007.

2.-Se siguió el procedimiento de operaciones vinculadas, notificándose el inicio del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas y el acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

3.-La actividad declarada por la Entidad recurrente ha sido la de actores de cine y teatro, clasificada en el epígrafe de I.A.E. 013, comenzando sus operaciones como sociedad de responsabilidad limitada el 4/3/2004.

4.-El domicilio social de Lázaro Producciones se encuentra situado desde su constitución en la calle Suero de Quiñones nº. 4 de Madrid, donde se encuentra también domiciliada la sociedad Sistema Operativo Fiscal S.L, sociedad apoderada de la primera para la realización de numerosos trámites, tales como altas, bajas de trabajadores, nóminas, etc.

5.-Durante los ejercicios objeto de comprobación el socio único y administrador único de la Entidad recurrente es D. Teodulfo.

6.-No consta que el Sr. Teodulfo haya percibido rendimientos de trabajo ni de actividad profesional provenientes de Lázaro Producciones; no se ha aportado contrato alguno que rijan la relación económica entre sociedad y socio.

7.-Los servicios facturados por la sociedad a terceros eran los prestados por el socio, que, sin embargo no obtuvo ingresos abonados por la sociedad.

8.-Todas las prestaciones de servicios consistieron en la realización de actividades artísticas llevadas a cabo en su totalidad por el Sr. Teodulfo, participación en programas de TV, en series de TV y películas de cine, en promociones y campañas publicitarias, cesión de los derechos de imagen del artista, servicios, en definitiva, personalísimos como artista prestados exclusivamente por el Sr. Teodulfo.

TERCERO.- Aplicación del artículo 45 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Como explica la Administración Tributaria tanto en el acta como en la liquidación, en el curso del procedimiento inspector se llevó a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el Sr. Teodulfo y la entidad Lázaro Producciones, por concurrir los requisitos y condiciones establecidos en el art. 16 del RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, (Ley del Impuesto de Sociedades), distinguiendo la legislación aplicable a los ejercicios 2005 y 2006, por una parte, y al ejercicio 2007, por otra. En este procedimiento las partes vinculadas no realizaron alegación alguna.

El artículo 45 del TRLIRPF (RDL 3/2004), en lo relativo a las reglas especiales de valoración en operaciones vinculadas determina en su punto 1 que "se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades " y en su punto 2, inciso tercero, que " en todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

La demanda, que no ha rebatido el concepto de operación vinculada, sostiene que ha de aplicarse el artículo 45 en cuanto a la presunción de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, porque la Administración Tributaria no ha acreditado que la Entidad recurrente no contara con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Sostiene, además, que la Administración ha apreciado erróneamente el concepto jurídico indeterminado que incorpora la presunción de valoración a mercado del artículo 45.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Sin embargo, este argumento no es atendible porque la carga de la prueba de contar con medios personales y materiales para la realización de la actividad, para poder aplicar la presunción de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, le corresponde al obligado tributario que pretende beneficiarse de la misma.

Así lo reconoce constante jurisprudencia y específicamente en supuestos de aplicación del artículo 45.2, in fine LIRPF la STS. Sala de lo Contencioso nº. 1293/2017, de fecha 18/07/2017 N° de Recurso: 3015/2016; Roj: STS 2992/2017 - ECLI: ES:TS:2017:2992.

Ciertamente, como sostiene la demanda, 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, pero mal podría aplicarse tal presunción, que se refiere a la contraprestación efectivamente satisfecha por la sociedad al socio cuando, como en este caso, se ha acreditado que el socio no percibió emolumento alguno de la Sociedad por la prestación de estos servicios.

CUARTO.- Falta de motivación. Falta de prueba.

Una vez resuelta la aplicabilidad del precepto estudiado en el apartado anterior, que envolvió prácticamente toda la argumentación de la demanda, para un adecuado desarrollo argumental que responda a los diferentes planteamientos de la demanda, es preciso referirse ahora al motivo que ha sido expresado bajo la rúbrica "Obligación de resolver y motivar afirmaciones de la Inspección", aderezado, en buena medida, con afirmaciones contenidas en el resto de apartados, señaladamente el que se ha titulado "La calificación de Lázaro Producciones S.L. como sociedad patrimonial profesional".

Realmente lo que se denuncia en este motivo no es tanto la falta de motivación, cuanto la falta de prueba o mejor la falta de explicación de la prueba que condujo a las afirmaciones de la Inspección.

Este planteamiento recae, esencialmente, sobre el requisito previsto en el último inciso del artículo 45.2 de la Ley del IRPF : existencia de medios personales y materiales.

La demanda sostiene que es de aplicación este artículo 45.2, en (ya mencionado) en cuanto a la presunción de valor de mercado y no el artículo 16 LIS, aplicado por la Administración Tributaria para valorar a precio de mercado la operación vinculada. Pero para ello es necesario, como hemos visto, que el beneficiado por tal presunción acredite que cuenta con medios personales y materiales para realizar la actividad.

El acta de inspección concluye no que la Sociedad recurrente no tiene medios personales y materiales, sino que son elementos que aporten nada a la actividad societaria.

En cuanto a los medios personales admite que la Sociedad tuvo en el año 2005 cinco personas contratadas y en el año 2006 tres personas, cuáles fueron sus salarios y cual el grupo de cotización y categoría, de auxiliar administrativo, con domicilio todos ellos en Córdoba; y para llegar a esta conclusión tuvo en cuenta los contratos de trabajo y nóminas aportados por la recurrente, en los que constaba también la función de cada uno de ellos, dos como administrativos, dos como asistentes y un "road manager"; también tuvo en cuenta las bases de datos fiscales donde constaba el domicilio en Córdoba.

Por tanto, no puede aceptarse que no hubiera prueba de las afirmaciones de la Inspección o que la prueba fuera oculta o desconocida para la recurrente (que es lo que, en esencia, sostiene en este motivo impugnatorio); muy al contrario, expresa detalladamente cuáles fueron los medios de prueba examinados, muchos de ellos aportados por la empresa recurrente, o bien registros oficiales.

En cualquier caso, ante estas afirmaciones, de considerar no eran ciertas, pudo la parte actora probarlo y nada ha hecho.

Partiendo de estos datos probados, sin embargo entiende la Administración Tributaria que tales medios no están orientados a la realización de la actividad de la sociedad porque, entre otras razones, la contabilidad de la sociedad no la llevaban los auxiliares administrativos que figuran contratados, sino que lo hace la propia sociedad representante de la sociedad recurrente, Sistema Operativo Fiscal S.L., que además comparten domicilio fiscal. Los servicios de representación artística son subcontratados con una empresa externa Mesala Films S.L., que no forma parte del personal de Lázaro; además de ellos, los contratos firmados con los clientes por Lázaro son firmados por el propio Sr. Teodulfo y no por el representante.

En cuanto a los medios materiales, admite el acta de la Inspección y el acuerdo de liquidación que la empresa recurrente no aportó al ejercicio de la actividad artística más inmovilizado material que un inmueble adquirido en Toledo, junto con una plaza de garaje, así como diverso mobiliario para el propio inmueble; rechaza, no obstante, que estuvieran afectos a la actividad societaria, -que, según manifestaciones de la recurrente consistía en que tal inmueble lo utilizaba el Sr. Teodulfo para estudiar guiones-, porque no tenía allí el domicilio fiscal la sociedad, no tenía allí su vivienda habitual el socio y administrador único, Sr. Teodulfo, y no tenía consumo de agua, -pagaba todos los meses la cuantía mínima-, lo que revelaba la falta de uso del inmueble, y en cuanto al consumo de luz, según manifestaciones de la propia recurrente, seguía teniendo luz de obra.

En definitiva, el caso presente no se ha acreditado en forma alguna que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Y estas exigencias no concurren en el presente caso, puesto que los rendimientos discutidos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa del recurrente en los programas de televisión, etc, que constan en la liquidación, sin que la sociedad "Lázaro Producciones S.L." aporte ningún otro medio, ni material ni

personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades artísticas del Sr. Teodulfo el único elemento determinante de la contratación.

La parte justifica su argumentación sosteniendo que la Administración no ha acreditado que los medios personales y materiales con los que cuenta la Sociedad no estén afectos a la actividad y aporten valor a la misma, pero lo cierto es que el onus probandi, como se ha dicho, no recae en la Administración sino en el favorecido, y precisamente en estos casos en los que la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Es indiscutible por ello que lo que vale el trabajo personal del Sr. Teodulfo es el valor del servicio que la entidad actora factura a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos, entre los que no se encuentran los relativos al inmueble de Toledo, porque no se ha acreditado que esté afecto a esta actividad.

La sociedad por sí sola no está en disposición de prestar los servicios que factura a terceros. la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física a las empresas productoras, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.

QUINTO.- Ejercicio de actividades profesionales a través de una sociedad.

La demanda reprocha a la Administración tributaria que no haya seguido en este caso el criterio aplicado en otras ocasiones para las sociedades profesionales, señaladamente aquellas en las que se prestan servicios de asesoría, abogados, etc, y por eso entiende ha de seguirse el criterio de la Nota 5/2008 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria en la que se determina que la existencia de actividad profesional no exige la existencia de empleados más allá de sus socios profesionales, siendo perfectamente posible incluso que la sociedad profesional preste sus servicios a través del socio, aunque sea ella la que factura a terceros.

Al respecto de ello, la Sentencia Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso nº. 1293/2017, de fecha 18/07/2017 N° de Recurso: 3015/2016; Roj: STS 2992/2017 - ECLI: ES:TS:2017:2992, alude a idéntico mecanismo que el utilizado en el caso que ahora nos ocupa, es decir indica que el precepto transcrito ( artículo 45 LIRPF aplicable racione temporis) establece, en primer lugar, que el trabajo personal realizado por una persona física a favor de una sociedad vinculada se debe valorar conforme al artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y sólo admite que la contraprestación satisfecha coincide con el valor normal de mercado cuando los ingresos de la sociedad que recibe la prestación proceden en más del 50% del ejercicio de actividades profesionales, siempre que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Es decir, la valoración que contempla el primer párrafo del artículo 45.2 sólo deja de aplicarse cuando la sociedad utiliza sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos.

En cuanto a la carga de la prueba de los elementos personales y materiales necesarios para llevar a cabo las actividades, no duda en aplicarla al debe de quien pretende favorecerse por la misma, al decir que "Es cierto que el artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos, en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Aun cuando se entendiera que la presunción establecida en el artículo 45 de texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, es una de aquellas en las que se prohíbe la prueba en contrario, se precisa en todo caso la acreditación de la condición a la que la presunción se somete, esto es, que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, es decir, que la sociedad utilice sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos. Y la acreditación de la presencia de dichos medios personales y materiales debe acreditarse por quien pretende favorecerse de dicha presunción".

En fin, entiende que es preciso distinguir la clase de servicios prestados en cada caso para concluir que "la actividad de asesoramiento tributario es distinta de la llevada a cabo por la recurrente -periodismo de misterio que inicialmente realizó un programa radiofónico y posteriormente se llevó al medio televisivo, constituyendo la sociedad PRODUCCIONES..... y contratando con la productora de televisión. Además de la distinta actividad económica realizada por la sociedad de la que la recurrente era administradora y socia del 50% de su capital, en relación con los hechos enjuiciados en la sentencia de contraste. En esta última se trata de una sociedad profesional, extremo que no concurre en el caso de la sociedad de la recurrente".

SEXTO.- Ajuste por amortización acelerada.

El último motivo impugnatorio sostiene que la liquidación es incoherente porque por una parte no acepta que el inmueble de Toledo esté afecto a la actividad social, y por tal razón no acepta deducir sus gastos, y por otra parte niega modificar el ajuste declarado.

Al respecto de ello, la liquidación corrigió la propuesta del acta en los siguientes términos:

"Ajuste por amortización acelerada: el obligado tributario practica un ajuste positivo al resultado contable como consecuencia de que previamente se benefició de una amortización fiscal acelerada del inmovilizado material. En contra de lo que propone

el actuario no es posible modificar el ajuste declarado. A pesar que los gastos de amortización y otros derivados del inmueble de Toledo no se han admitido como deducibles por no encontrarse afectos a la actividad económica, en este caso nos encontramos con que el ajuste consiste en una reversión de otro previamente efectuado, y de signo negativo, que tendría lugar en el ejercicio en el que se compra el inmovilizado. Como el momento en que tuvo lugar el primer ajuste por amortización acelerada se encuentra en un ejercicio prescrito a la comprobación, no es posible modificarlo, y por ende, tampoco es posible modificar su reversión, que es lo que el obligado tributario declara en los ejercicios objeto de la comprobación".

Y frente a este razonamiento ninguna razón jurídica se ha argüido en la demanda, que se limita a afirmar que la Administración Tributaria se ha enriquecido ilícitamente con este cambio de criterio entre el actuario y el acta.

**SÉPTIMO.-** Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandante en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

## **FALLO**

1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 213/2015, interpuesto por la representación procesal de Lázaro Producciones S.L. contra las resoluciones identificadas en el encabezamiento, por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial.

Librese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, 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, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079230022018100187**