



Roj: **STSJ M 3800/2018 - ECLI: ES:TSJM:2018:3800**

Id Cendoj: **28079330052018100177**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **25/04/2018**

Nº de Recurso: **512/2016**

Nº de Resolución: **178/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2016/0013360

Procedimiento Ordinario 512/2016

Demandante: D./Dña. Teodora

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 178

RECURSO NÚM.: 512-2016

PROCURADOR .: Dña. María Paz Santamaría Zapata

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosa Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer



En la Villa de Madrid a 25 de abril de 2018

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 512/2016 interpuesto por D^a Teodora representada por la Procuradora D^a María Paz Santamaría Zapata contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de marzo de 2016 por la que se desestiman las reclamaciones números NUM000 y NUM001 interpuestas contra sendos acuerdos de liquidación y sanción, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2010.

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.- Denegado el recibimiento del pleito a prueba se señaló para votación y fallo, la audiencia del día 24 de abril de 2018 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Rosario Ornosá Fernández.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La representación procesal de la entidad Polboart SLU, impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de marzo de 2016 por la que se desestiman las reclamaciones números NUM000 y NUM001 interpuestas contra sendos acuerdos de liquidación, derivado de acta en disconformidad A02 NUM002 y de sanción, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2010, importes respectivos de 111.402,23 € y 46.382,76 €.

La resolución del TEAR confirma los actos impugnados, considerando en primer lugar que la dilación de 8 días fue correctamente imputada a la entidad reclamante, de conformidad con su solicitud de ampliación.

En cuanto al fondo, la resolución impugnada considera acreditado que se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, puesto que las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas en el sentido del artículo 16, apartado 3, letra a) y b) del TRLIS.

El TEAR confirma los criterios que la Inspección ha seguido para determinar un valor normal de mercado totalmente fiel a las exigencias legales y reglamentarias, llevando a cabo un análisis de comparabilidad para determinar el valor de mercado de la prestación de servicios de la Sra. Teodora a Polboart, SLU, basándose en el carácter personalísimo de los servicios presta y que el valor de sus servicios equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, deduciendo los gastos relacionados con la prestación de estos servicios.

La resolución impugnada considera que no resulta de aplicación en los ejercicios 2009 y 2010, la presunción recogida en el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades .

SEGUNDO .- La parte recurrente solicita que se deje sin efecto el acuerdo recurrido y los actos de valoración, liquidación y sanción asumidos por el mismo y alega en síntesis:

-Que se opone al criterio seguido por la Inspección para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas.

Señala que la persona jurídica desarrolla una actividad económica autónoma e independiente como empresa de representación y colocación de artistas, con medios personales y materiales propios. La entidad Polboart busca su beneficio como agencia de colocación de artistas entre los que se encuentra la Sra. Teodora , con lo que no la representa de forma única y exclusiva, teniendo ingresos de otros artistas que han sido reconocidos por la inspección, habiendo aceptado que esos ingresos constituyen una comisión de un 20% sin que se acepte así en el caso de la Sra. Teodora , por lo que considera injusto el método seguido por la AEAT para determinar el valor de mercado.



Por otro lado, entiende respecto de los medios materiales y humanos que han quedado suficientemente acreditados ya que Polboart tiene personal contratado, existiendo una relación laboral con la Srta. Teodora y al propio tiempo existiendo también personal autónomo que les ha auxiliado en sus funciones. También ha acreditado los medios materiales con la acreditación de oficinas de la entidad Polboart.

No se ha aplicado por la administración, ninguno de los medios de valoración establecidos legalmente ni realizado un análisis de comparabilidad.

Por último se opone al acuerdo sancionador ya que no hubo ánimo de defraudación y existiendo en todo caso una interpretación razonable de la norma.

El Abogado del Estado se opone al recurso porque estima que se trata de una actividad profesional personalísima que se lleva a cabo a través de una mercantil de propiedad de la misma artista, en el seno de operaciones vinculadas del artículo 16 del TRLIS, y que es correcta la operación valorativa que hace la Inspección ante la menor valoración realizada por las partes interesadas.

TERCERO .- Constituyen hechos relevantes que resultan del expediente, los siguientes:

"-Dña. Teodora , era durante los periodos objeto de comprobación, la administradora y socia única de la entidad Polboart de la que posee el 100% de las participaciones.

Se trata, por tanto, de operaciones en que las partes intervinientes están vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.3 letras a y b) del TRLIS. Siendo esto así, el artículo 16 del TRLIS imponía la obligación de valorar las citadas operaciones entre socia y sociedad al valor de mercado.

-Polboart conforme al artículo 4º de sus Estatutos, tiene por objeto: "El desarrollo de actividades artísticas y del espectáculo directamente ante el público o destinado a la grabación de cualquier tipo para su difusión entre el mismo en medios como teatro, cine, radiodifusión, televisión, discotecas y, en general, cualquier local destinado habitual o accidentalmente a efectuarlos públicamente. La organización, dirección, producción, coordinación y desarrollo de espectáculos y actividades artísticas para su difusión en los medios descritos y en el párrafo anterior. La contratación de artistas y profesionales relacionados con el espectáculo y las artes en general, así como la representación técnica de los mismos ante terceros para el desarrollo de sus actividades. La prestación de servicios como agencia de colocación de artistas. La producción, ejecución, dirección, coordinación y difusión de reportajes publicitarios, reportajes de fotografía, trabajos artísticos de video y televisión. Las actividades enumeradas podrá realizarlas la Sociedad con medios propios y/o con el concurso de otras empresas y profesionales con los que formalizará contratos de colaboración, total o parcial, indefinida o temporal".

-La actividad (principal) de Polboart SL se encuentra clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 9.654, EMPRESAS DE ESPECTÁCULOS.

-Polboart SL es propietaria de los siguientes inmuebles:

*Finca sita en Vilademuls, vecindario de Vilamarí, finca destinada a casa rural.

*Finca sita en la C/ Peñón 6 de Zahara de los Atunes en Cádiz. Según consta en la diligencia 3 de 16 de octubre de 2013, esta finca " no tiene ningún uso".

*Finca sita Calle Gran Vía Nº 154 entresuelo 4ª de Premiá de Mar en Barcelona, que se ha destinado a oficinas de la sociedad Polboart SL.

*Finca sita en la CALLE000 NUM003 , Villaviciosa de Odón en Madrid, que se destina esta finca a vivienda de la Administradora y socia única de la entidad Dª Teodora , a cambio de una retribución en especie por los servicios prestados como trabajadora de la sociedad Polboart SL.

-La sociedad cuenta con los siguientes medios personales, que son trabajadores por cuenta ajena:

*Dª Casilda , con DNI NUM004 de alta desde 01 de marzo de 2001 en calidad de auxiliar administrativa.

*Dª Julieta con DNI NUM005 de alta desde 12 de mayo de 1998 en calidad de auxiliar administrativa.

*D. Claudio con DNI NUM006 de alta desde 02 de abril de 2002 en calidad de guarda de la Masía de Villademuls, empleo que nada tiene que ver con la de Empresa de Espectáculos.

Este empleo causa baja en el año 2010 y es sustituido por Lucas con NIF: NUM007 , también en calidad de guarda de la Masía.

*Dª. Teodora .



-El 02 de julio de 2003 D^a Teodora , firmó un contrato de Trabajo de Artista Profesional y de exclusividad con la entidad Polboart SL que tiene por objeto la prestación de los servicios profesionales de la primera como artista en el mundo del espectáculo. Por medio de este contrato la artista se compromete a no prestar sus servicios ni su imagen profesional a ninguna otra empresa distinta de Polboart SL, y cede a la entidad, en exclusiva la totalidad de los derechos de propiedad intelectual, industrial o de imagen que pudieran corresponderle como consecuencia de la realización de las actividades y prestación de servicios objeto del contrato, y todo ello a cambio de las retribuciones dinerarias y en especie a las que se refiere la disposición novena del contrato. En dichas retribuciones se entienden incluidas todos los conceptos derivados de la prestación de trabajo y servicios comprometida, la cesión de los derechos sobre la fijación que se haga de tal prestación de servicios, la cesión de derechos de explotación sobre tal fijación, el ejercicio de tales derechos y cualquier compensación económica o remuneratoria que se pueda derivar de tal ejercicio con la única excepción de las que son gestionadas por SGAE.

-Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en los ejercicios comprobados por la entidad POLBOART, S.L. a favor de D^a Teodora fueron las siguientes (en términos brutos): 72.182,16 € en cada uno de los tres ejercicios.

-Además tiene cedido el uso de la vivienda de la CALLE000 de la que es propietaria la sociedad. Por dicho uso, en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Teodora ha incluido una retribución en especie de 14.469,84, 14.512,68 € y 14.256,00 €, en los ejercicios 2008, 2009 y 2010, respectivamente.

-La entidad realiza pagos a diversos artistas distintos de Teodora , y a D. Pedro Francisco con NIF: NUM008 , por labores de representación de todos ellos, incluida D^a Teodora .

-En los ejercicios 2008, 2009 y 2010, la entidad POLBOART, S.L., con NIF B81422024, dada de alta en el Epígrafe de IAE 965.4 EMPRESAS DE ESPECTÁCULOS obtuvo ingresos de explotación por importe de 606.216,38€, 450.026,58 €, 594.084,55 € (IVA excluido) respectivamente; de los cuales 468.706,38 € en 2008, 338.372,58 € en 2009, y 420.250,55 € en 2010, han tendido por contenido esencial la intervención como artista de la administradora y socia única en programas de televisión, obras teatrales, concursos televisivos y otro tipo de eventos.

-De estos ingresos, para calcular el valor de mercado de las operaciones vinculadas, se han deducido los gastos necesarios relacionados con la obtención de ingresos e incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, resultando un valor de mercado de la operación vinculada, en los años 2008, 2009, y 2010, de 194.512,29 €, 116.698,12 € y 172.022,31 €, respectivamente".

CUARTO.- En el recurso 509/2016, se ha dictado Sentencia, Ponente Sra. Álvarez Theurer, en la que se resuelven todas las cuestiones aquí planteadas, si bien en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, de la entidad Polboart SL, de ahí que por motivos de unidad de doctrina y de seguridad jurídica deben de ser reproducidos toso los argumentos allí empleados para desestimar el recurso en relación con la liquidación impugnada:

"QUINTO . - Constituye la cuestión principal controvertida en el presente recurso contencioso-administrativo la de determinar si la valoración de la operación vinculada entre D^a. Teodora y la entidad Polboart, S.L. se ha realizado correctamente por la Inspección, discrepando la sociedad actora del método de valoración aplicado.

D^a Teodora era en los ejercicios de referencia, y es actualmente, socia y administradora única de la sociedad Polboart, S.L.

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.

En la liquidación se hace constar que la entidad Polboart SL firmó con la Sra. Teodora un contrato de trabajo de artista profesional y de exclusividad el 2 de julio de 2003, que tenía por objeto la prestación de sus servicios profesionales. Por medio de este contrato el artista se comprometía a no prestar sus servicios ni su imagen profesional a ninguna otra empresa distinta, cediendo a la entidad, en exclusiva, la totalidad de los derechos de propiedad intelectual, industrial o de imagen que pudieran corresponderle, a cambio de las retribuciones dinerarias y en especie que en dicho contrato se establecían.

Así pues, podemos extraer las siguientes conclusiones:

o Es el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla.

o La sociedad no aporta valor añadido relevante a la actividad económica realizada por su socia y administradora única.



o La actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad, sin embargo el hacerlo a través de la sociedad hoy recurrente se obtiene un tratamiento fiscal más favorable, de forma que el hecho de no valorar la remuneración que atribuye la persona jurídica a la persona física conforme al valor normal de mercado, justifica la regularización tributaria que nos ocupa.

o 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.

Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido a la socia y administradora 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.

Lo que la Inspección plantea es que, en el desarrollo de su actividad, la sociedad ha satisfecho a D^a Teodora una retribución por importe inferior al que sería el valor normal de mercado. Al existir vinculación y de acuerdo con la ley la Inspección procede a valorar dicha retribución por su valor normal de mercado, es decir, el precio que habrían pactado partes independientes.

De los contratos relativos a servicios facturados por la entidad Polboart SL por la intervención de D^a Teodora , así como de las mismas facturas emitidas por los mismos, se deduce claramente que el objeto de dichas operaciones es un servicio de carácter personalísimo de D^a Teodora , de modo que la entidad Polboart SL no tendría la capacidad para prestarlos sin contar con la presencia de aquélla, ya que sus cualidades personales era esenciales para la prestación de los mismos, por ello resulta irrelevante la intervención del resto del personal de Polboart SL.

Pues bien, la Inspección ha estimado que existe una operación vinculada entre la Sra. Teodora y la sociedad actora, esto es, la sociedad y su socia y administradora a los efectos del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, TRLIS, en su redacción por la Ley 36/2006, que debe valorarse a precio mercado entre partes independientes, porque los rendimientos de actividad económica percibidos por la misma Sra. Teodora , satisfechos por la sociedad, son de escaso valor en proporción a los servicios de índole personal prestados por la artista facturados por la sociedad, que se ha puesto de manifiesto a través de los contratos celebrados con terceros independientes así como a través de las facturas aportadas.

Los artículos 16.1, 3.a) y b) y 4.1^o.a) del TRLIS, obligan a valorar la operación vinculada entre la sociedad y su socia y administradora a precio de mercado, entendiendo por tal el que se hubiera acordado entre partes independientes en libre competencia y para la determinación del valor normal del mercado admite, entre otros métodos, el del precio libre comparable.

El método utilizado por la Inspección ha sido la valoración entre la sociedad y los terceros de los servicios prestados por la Sra. Teodora , pues no es posible la valoración comparativa de las características personales del artista, que son las que determinan la valoración económica del servicio. De ahí que estimemos correcta la valoración por el método comparativo del valor de la facturación emitida por la entidad actora a terceros, que contratan los servicios de la sociedad en consideración a las características personales de la socia y que es quien los presta y la razón de su contratación, deduciendo los gastos necesarios para obtener tales ingresos como corrección necesaria para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación, de conformidad con el artículo 16.4.1^o.a) del TRLIS.

Considera Polboart, SLU que también tiene derecho y debe percibir una comisión del 20%, en igualdad de trato y condiciones con la comisión percibida por la representación de los demás artistas; que el tratamiento realizado por la Inspección de los Tributos es confiscatorio, puesto que se traslada en sede de IRPF la totalidad del beneficio obtenido por la sociedad demandante, sin tener en consideración que la compañía también desempeña la actividad de alquiler de turismo rural, cuyos ingresos y gastos han sido admitidos y aceptados por la Inspección.

La Inspección ha acreditado que se cumple el presupuesto para fijar el valor de la operación vinculada a precio de mercado por la gran diferencia que existe entre los rendimientos de actividad económica imputados por Polboart a la artista y socia, y la facturación emitida a terceros por los servicios personalísimos de ésta, sin que hubiere incurrido por ello en una vulneración de los principios de justicia, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Hay que tener en cuenta que la socia se ha imputado unos rendimientos de actividad económica muy inferiores a los que debió imputarse a resultas de la operación vinculada, consiguiendo eludir los tipos impositivos marginales en el IRPF y en sede de la sociedad vinculada se ha obtenido la deducción de gastos que no podrían deducirse por la socia persona física.



En relación a la aplicación, para los años 2009 y 2010, de la presunción establecida en el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor desde 19 de noviembre de 2008, y que establece que se entenderá que el valor convenido por las partes coincide con el de mercado cuando se den todos y cada uno de una serie de requisitos mencionados en dicho artículo, debemos convenir con la Administración tributaria en que la sociedad no cuenta con los medios materiales y humanos adecuados, pues aun cuando la sociedad recurrente tenga una mínima infraestructura de personal (dos administrativas y un guarda), lo cierto es que los servicios contratados y que han determinado el valor de la operación vinculada, se han prestado por la artista en consideración a sus cualidades personales y profesionales, sin cuya intervención no se hubieran prestado, ya que el tercero lo que busca es que los servicios los ejecute el profesional concreto y le es indiferente que sea la persona física o la sociedad con quienes contrate, pues nos hallamos ante un mercado en el que la contratación atiende a las características personalísimas de la artista que presta los servicios contratados, de ahí que la presencia de más empleados resulte indiferente a estos fines, pues, efectivamente, sin la Sra. Teodora, Polboart SL no tendría capacidad para prestar la mayor parte de los servicios que realiza.

No debemos olvidar que la actividad de turismo rural que manifiesta la entidad actora que realiza de forma paralela, no es sino hasta 2011 cuando comienza a desarrollarse, pues es en esa fecha cuando cuenta con las licencias oportunas.

De otro lado, respecto del requisito previsto en el artículo 16.6 b) del texto legal citado, procede significar como acertadamente indica la liquidación que nos ocupa, la cuantía de las retribuciones correspondientes al socio como trabajador, declarada por Polboart SL, es inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

Por todo ello, hemos de convenir con la Administración tributaria que la hoy recurrente carece de medios personales suficientes o idóneos para el desempeño de la actividad artística realizada por D^a Teodora, que es en definitiva el objeto de su actividad empresarial.

Procede así la desestimación del recurso respecto del acuerdo de liquidación, por los mismos argumentos.

QUINTO.- Por lo que respecta al acuerdo sancionador se alega por la actora que no hubo ánimo de defraudación y que existía, en todo caso, una interpretación razonable de la norma.

En el acuerdo sancionador de 30 de mayo de 2014 se motiva la culpabilidad del sujeto pasivo en el siguiente sentido:

" 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 de esta Oficina Técnica, 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. Teodora es administrador y socio de la sociedad POLBOART SUL.

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.

Algunos de los hechos reiteradamente señalados en la propuesta de liquidación contenida en la presente acta pueden concluirse de la forma siguiente:

- Es el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla.
- La sociedad no aporta, a juicio de la Inspección, valor añadido relevante a la actividad económica realizada por su socia y administradora única.
- Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad.
- 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 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.



Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido a la socia y administradora 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.

El obligado tributario debe conocer que existe vinculación entre él y la sociedad a la que presta el servicio, en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 16 del TRLIS.

Por tanto, la prestación de los servicios profesionales realizada por D^a Teodora a la sociedad se produjo entre dos personas o entidades vinculadas (socia- administradora y sociedad) al existir una relación de vinculación entre ellos (art. 16.2 del TRLIS), y además, la valoración de dichos servicios entre las partes vinculadas ha dado lugar a un perjuicio económico a la Hacienda Pública ya que ha dado lugar a un menor ingreso de IRPF, que no se ha visto compensado por el aumento de base imponible en el Impuesto sobre Sociedades por la sociedad vinculada.

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.

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 los ejercicios 2008, 2009 y 2010, y que está ha facturado a terceros.

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.

... ..

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 de esta Oficina Técnica, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, la baja remuneración de dicha sociedad a favor del socio-administrador, 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.

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

SEXTO .- En lo que se refiere a la culpabilidad, el correlativo principio se encuentra recogido en el artículo 183.1 de la vigente Ley 58/2003 que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos



los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

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."

En sentencias posteriores, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene los mismos principios referidos expresamente a la vigente Ley 58/2003 y así en la sentencia de 9 de octubre de 2014, la misma Sala y Sección del Alto Tribunal, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en los términos que siguen: "*respecto de la inexistencia de culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-12-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril , no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable.*"

Y también se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia de 6/06/2014, recurso 1411/12 , en la que dice "*Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico (SS. 15 de octubre de 2009 , casa. 6567/2003 , y 21 de octubre de 2009 , casa 3542/2003). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002) , por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica -- inexistente en el expediente sancionador obrante en autos-- en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere (sentencias 6 de julio de 2008 , casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008 , casa. 5018/2006).*"



La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

SÉPTIMO .- El contenido del acuerdo sancionador evidencia que la culpabilidad del infractor ha sido acreditada por la Administración, que ha establecido el necesario nexo o relación entre la regularización practicada descrita con detalle y la conducta calificada de culpable y se ha concretado el motivo determinante de la negligencia atribuida al infractor *ha ido encaminado a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios inspeccionados, especificándose, al propio tiempo en qué consistió dicha conducta en relación a la sociedad vinculada de la que era administradora.*

Tampoco puede apreciarse interpretación razonable de la norma aplicable de acuerdo con los criterios del artículo 179.2.d) de la LGT , que regula esta causa de exoneración de la responsabilidad y establece:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

.....

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley..."

En relación al precepto anterior, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, recurso 2924/2012 , afirma que *"a la vista del contenido del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 precepto, idéntico en lo esencial al artículo 77 de la anterior LGT de 1963 , forzoso resulta reconocer que para que una determinada conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria es necesario que el sujeto pasivo haya incurrido en una conducta de carácter doloso o culposo, obviando el mínimo deber de diligencia que se le puede reclamar. Todo ello de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que insiste en que una determinada actuación sólo puede ser calificada como infracción tributaria y, en consecuencia, resulta sancionable cuando concurre, entre otros, el elemento subjetivo de la culpabilidad, no siendo admisible en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de responsabilidad objetiva (entre otras muchas, sentencias de 26 de abril de 1990 o 20 de junio de 2005) . En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963 , que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto. Son precisamente esas menciones las que han llevado a este Tribunal Supremo a reconocer que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del elemento de la culpabilidad, pues lo que se exige en todo caso es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones.*

Pese a lo que sostiene la actora, el obligado tributario no ha llevado a cabo una interpretación razonable, porque la jurisprudencia es clara en este punto dada la existencia de servicios personalísimos que imposibilitaba la reducida retribución que la actora percibía de la sociedad.

Debe así de desestimarse el recurso también en relación al acuerdo sancionador y de confirmarse íntegramente la Resolución del TEAR.

OCTAVO .- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas sus pretensiones, si bien haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 3 del mencionado artículo se fija como cifra máxima 4.000 euros más IVA, si procediere, teniendo en cuenta el alcance y dificultad de las cuestiones planteadas.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D^a Teodora representada por la Procuradora D^a María Paz Santamaría Zapata Santamaría Zapata contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de marzo de 2016 por la que se desestiman



las reclamaciones números NUM000 y NUM001 , por ser ajustada a Derecho. Se hace imposición de costas a la parte recurrente, hasta la cantidad máxima indicada.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0512-16 (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 2610-0000-93-0512-16 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.