



Roj: **STSJ M 6274/2019 - ECLI: ES:TSJM:2019:6274**

Id Cendoj: **28079330052019100489**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **25/07/2019**

Nº de Recurso: **181/2018**

Nº de Resolución: **755/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

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: 28.079.00.3-2018/0005585

Procedimiento Ordinario 181/2018

Demandante: D./Dña. Rogelio

PROCURADOR D./Dña. ANA ISABEL ARRANZ GRANDE

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 755

RECURSO NÚM.: 181-2018

PROCURADOR Doña Isabel Arranz Grande

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



En la Villa de Madrid a 25 de Julio de 2019

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 181-2018 interpuesto por Don Rogelio representado por la procuradora Doña Isabel Arranz Grande impugna la resolución de 28/11/2017, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000 , interpuesta contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM001 , en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2011 y 2012, por importe total de 121.196,38 euros y de la reclamación económico administrativa NUM002 , deducida contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, en cuantía de 51.699,25 euros, 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 votación y fallo, la audiencia del día 23/07/2019 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de la Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO La representación procesal de Don Rogelio impugna la resolución de 28/11/2017, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000 , interpuesta contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM001 , en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2011 y 2012, por importe total de 121.196,38 euros y de la reclamación económico administrativa NUM002 , deducida contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, en cuantía de 51.699,25 euros.

En esta resolución se confirman los actos de liquidación y sanción recurridos, ya que a los efectos del artículo 41 de la Ley 35/2006 y 16 del TRLIS, se cumplen los requisitos objetivo y subjetivo existe una operación vinculada entre el reclamante y la sociedad Talía Producciones SL, de la que es socio al 50% junto a su cónyuge que es titular del resto de capital social y de la que es administrador único y esta sociedad no añade nada a los servicios personalísimos que presta el socio y que son contratados por terceros por esas cualidades personales, estos servicios son servicios de productor ejecutivo en series y programas de TV producidos por Magnolia TV España SL en 2011 y para Secuoya Grupo de Comunicaciones SA y para CMB Central Broadcaster Media SL en 2012 sin que la sociedad cuente con los medios personales y materiales para su prestación independiente

Los ingresos de la explotación de Talía Producciones SL se relacionan con actividades cuyo contenido esencial es el reclamante ascendieron a 135.000 euros en 2011 y a 254.686,44 euros en 2012 y sin embargo la sociedad retribuyo por esos mismos servicios al reclamante a razón de 26.529,96 euros en 2011 y de 26.772,90 euros en 2012 en concepto de rendimientos de trabajo, con unas retenciones respectivas de 3.979,44 euros y 4.024,30 euros declaradas en el IRPF por el reclamante.

Para determinar el valor de mercado entre independientes se ha aplicado el método libre comprable tomando los importes facturados por la sociedad a sus clientes por los servicios prestados por su socio y administrador, que tiene en cuenta las características específicas de los servicios prestados, las funciones asumidas por las partes, las relaciones con terceros y las características del mercado.

La opción de actuar mediante una sociedad es una opción legítima pero no lo es utilizar la sociedad para tributar menos respecto de ingresos percibidos por la sociedad que se originan en servicios prestados por el socio y que no se han valorado a precio mercado.



No se puede considerar que se ha levantado de forma improcedente el velo societario y que se trata de una economía de opción, pues es correcta la atribución de los rendimientos al socio porque se ha creado una sociedad que no añade valor alguno a los servicios personales prestados por el socio y administrador combinada con la infracción de las normas sobre valoración de operaciones vinculadas solo se utiliza para eludir los tipos del IRPF más elevados que en el IS con deducción de gastos en sede de la sociedad que no son fiscalmente deducibles.

En cuanto al acuerdo sancionador se menciona por error otro contribuyente pero puede deducirse que es el reclamante y la sociedad Talía Producciones SL; se trata de la infracción del artículo 191.5 de la LGT sin que fuera exigible la documentación obligatoria en caso de operación vinculada por no exceder su valor de 250.000 euros, conforme al artículo 18.4.e del RIS; concurren todos los elementos incluido el de la culpabilidad del infractor, no hay vulneración del principio de proporcionalidad puesto que se ajusta al artículo 191 de la LGT ni concurre interpretación razonable de norma aplicable pues no hay duda acerca de la necesaria aplicación del valor del mercado a los servicios que el socio ha prestado a la sociedad.

SEGUNDO El recurrente solicita que se dicte sentencia que anule el acuerdo recurrido y la liquidación y la sanción de los que proceden y alega en síntesis:

No ha existido operación vinculada alguna porque se trataba de una sociedad con infraestructura para prestar los servicios que facturó de producción para TV y que es imposible que los pudiera prestar solo una persona física como acredita con los dos informes periciales que aporta; afirmar que la sociedad no añade valor es desconocer el mercado audiovisual y la realidad societaria de Talía que llevo a cabo una actividad económica real y constatable. El recurrente es el cabeza visible pero se rodea de otros profesionales cuya labor de colaboración es indispensable

Talía Producciones SL declaró y autoliquidó con corrección el IS de 2008 a 2010 y lo mismo hizo en el IRPF de los mismos ejercicios.

El método de valoración para fijar el valor de mercado de la operación libre comprable mediante lo que la sociedad factura terceros no responde a la realidad pues el valor de los servicios que presta el recurrente en nada difiere de lo que le paga Talía.

La imputación de las bases imponible de Talía al socio implica un levantamiento del velo societario improcedente porque se trata de una sociedad con actividad económica y estructura material y personal. Se atenta contra la seguridad jurídica y se persigue indiscriminadamente a las sociedades profesionales; se llega incluso a negar la existencia de Talía.

En cuanto la sanción solo ha seguido un criterio discrepante no sancionable, no hay base para liquidar y por tanto tampoco para sancionar, no se puede sancionar a quien declara todos los elementos del hecho imponible y no se acredita ni motiva la concurrencia del criterio volitivo.

TERCERO El Abogado del Estado se opone al recurso porque considera que ha existido una operación vinculada con todos sus elementos y no ha sido valorada a precio de mercado entre independientes puesto que la sociedad ha facturado a terceros por los servicios personalísimos prestados por el socio unas cantidades muy superiores que las que ha abonado a este último sin que la sociedad añada valor alguno a tales servicios, de manera que se ha creado una sociedad con la única finalidad del eludir los tipos más elevados del IRPF que el del IS.

No puede decirse que se trata de una economía de opción que exige que ante varias opciones tributarias legítimas se opte por la menos gravosa.

En cuanto la sanción concurre el elemento de la culpa y la conducta del infractor no está amparada por una interpretación razonable.

CUARTO Considera el recurrente que no hubo operación vinculada y que se ha producido una incorrecta determinación del valor normal de mercado de la operación vinculada entre el socio Talía Producciones, S.L., porque no se ha realizado el necesario análisis de las prestaciones realizadas por el obligado tributario como prestador de los servicios y como titular de sus derechos de imagen, con la consiguiente nulidad de la liquidación.

Para resolver esta cuestión hay que tener en cuenta los hechos siguientes:

1) el recurrente en 2011 y 2012 era socio al 50%, junto su cónyuge con la misma participación y era administrador único de la entidad Talía Producciones, S.L. La sede social coincidía con el domicilio de los socios



2) esta sociedad facturó a sus clientes por los servicios personalísimos prestados por el socio, consistentes en servicios de producción audio visual, en 2011 la suma de 135.000 euros y 254.686,44 euros en 2012, que constituyeron los ingresos de la explotación.

3) estos clientes con los que la sociedad contrató fueron Magnolia Televisión España SL en 2011 y Secuoya Grupo de Comunicación SA y CBM Central Broadcaster Media SL en 2012.

Según el contrato de coordinación y dirección de programas de TV aportado suscrito con la primera, cláusula 3.3, de 1/01/2010, Talía Producciones SL era la única responsable de la remuneración a la persona que designe para prestar los servicios de productor ejecutivo y esta persona fue siempre el recurrente. El segundo contrato aportado de 1/02/2012, suscrito con la mercantil citada en segundo lugar, es un contrato de arrendamiento de servicios de coordinación, consultoría, asesoramiento y producción en materia de producción de contenidos audiovisuales y producción de programas de TV.

En las facturas consta el concepto servicios prestados como productor ejecutivo que prestó siempre el recurrente.

4) la sociedad retribuyó al socio por los servicios que le prestó rendimientos de trabajo por importes de 26.529,96 euros en 2011 y de 26.772,90 euros en 2012 en concepto de rendimientos de trabajo y practicó retenciones respectivas en cuantía de 3.979,44 euros y 4.024,30 euros declaradas en el IRPF por el recurrente.

5) la sociedad carecía de infraestructura material, su domicilio social era coincidente con el del socio y el personal que tuvo, aparte del propio sujeto pasivo, fue el hermano de este Don Hugo en 2011 y fue contratado para prestar servicios administrativos y otro más en 2012, al que retribuyó en ese año 958 euros, la sociedad se limitó a gestionar pagos y los cobros de las facturas y no añadía ningún valor a los servicios personalísimos que prestó el socio, que fue la razón y la esencia de la contratación y quien asumió casi todos los riesgos de la operación.

6) la Inspección valoró a precio de mercado la operación vinculada que se produjo entre socio y sociedad por el método libre comparativo, en los importes facturados a sus clientes por los servicios personalísimos prestados por el socio, deduciendo los gastos necesarios para su obtención debidamente acreditados, con el siguiente resultado:

-La sociedad contabilizó los siguientes ingresos: 135.000 euros en 2011 y 254.686,44 euros en 2012

-los gastos acreditados y admitidos como necesarios para la obtención de los ingresos relacionados con la actividad fueron los siguientes: 49.455,46 euros en 2011 y 30.655,90 euros en 2012.

-Valor de mercado de la operación vinculada, pactada entre partes independientes en libre competencia (ingresos menos gastos): 85.544,54 euros en 2011 y 224.030,54 euros en 2012.

-En el IRPF del recurrente se incrementaron los rendimientos de trabajo en la diferencia entre el valor de mercado de las operaciones y las retribuciones percibidas por este de la sociedad y quedaron fijados en: 59.014,58 euros en 2011 y 197.257,64 euros en 2012.

7) La Inspección realizó también el correspondiente ajuste bilateral y el ajuste secundario que impone el artículo 16.8 del TRLIS y el 21 bis del RIS (por las diferencias entre el valor convenido y el valor normal de las operaciones vinculadas) y el inspector coordinador el día 14/03/2017 dictó acuerdo de liquidación provisional por importe total de 121.196,38 euros, incluyendo 103.398,50 euros de cuota y 17.797,88 euros de intereses de demora.

Tomando estos hechos como punto de partida, frente a lo que sostiene el recurrente la Inspección ha estimado correctamente que existe una operación vinculada entre el socio y la sociedad, de la que es socio y administrador único, en los términos que establece el artículo 16.3.a) y b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, en su modificación por la Ley 36/2006,.

La mercantil, que el recurrente ha creado y que controla y administra, ha facturado por los servicios personalísimos de producción ejecutiva de TV, prestados por el socio, unos importes muy superiores a los que ha satisfecho al mismo por los mismos servicios, contraviniendo la obligación que pesaba sobre ella de valorarlos a precio de mercado entre independientes en libre competencia.

Pese a lo que sostiene la parte actora, la sociedad Talía Producciones SL no añade ningún valor a los servicios de producción que presta el recurrente a los clientes de aquella, limitándose a realizar pagos y cobros, carece de infraestructura personal y material para la prestación de los trabajos que factura. Su domicilio coincide con el de sus socios.



Aparte del recurrente, el único personal contratado por la sociedad es el hermano del recurrente y otro más en 2012 para labores administrativas y los informes periciales como pruebas documentales aportadas que dictaminan sobre la necesidad de la existencia personal colaborador para poder prestar labores de producción no desvirtúan la carencia de medios de la sociedad Talía Producciones SL para prestar los servicios de producción de TV constatada por la Inspección.

QUINTO La operación vinculada puesta de manifiesto por la Inspección debe valorarse de conformidad con la remisión que contiene el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la forma que establece el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Este artículo dispone que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valoraran por su valor normal de mercado acordado entre personas o entidades independientes en libre competencia y faculta a la Administración Tributaria para comprobar la valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas y efectuar las correcciones valorativas que procedan de no haberse realizado así de las operaciones sujetas al IS, al IRPF y al IRNR con el límite de no determinar una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.

En este caso se ha producido como sostiene la Inspección una menor tributación que la que hubiera resultado de valorarse la operación a precio de mercado, considerando las retribuciones pagadas por la sociedad al socio frente al valor facturado a los clientes por los servicios personalísimos prestados por el socio.

Por otra parte, el artículo 16.4.1º del TRLIS, dispone:

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.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones

La Inspección, a nuestro parecer correctamente, después de analizar las características del servicio prestado, que atiende las cualidades personales del socio y es la razón de que el servicio se contrate, la asunción por el socio del servicio y de los riesgos principales y las características del mercado, aplica el método previsto por el artículo 16.4.1º.a) del TRLIS, método libre comparable, tomando como valor de mercado entre partes independientes y en libre competencia los importes facturados a terceros por la sociedad por los servicios personalísimos que presta el socio corregidos con la deducción de los gastos que eran necesarios para su



obtención, debidamente acreditados, sin que en este caso pudiera aplicarse la presunción de haber sido valorada la operación a precio de mercado al no cumplirse los requisitos que establece el artículo 16.8 del TRLIS, pues la sociedad carecía de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios más allá del socio.

La valoración de los trabajos efectuados por el recurrente por la sociedad con la que está vinculado estaba muy lejos de ajustarse al valor de mercado entre independientes y no existe tampoco prueba de la cesión de los derechos de imagen a la sociedad.

Por lo demás la valoración efectuada por la Administración se ajusta a las recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia. En efecto según las directrices de 22/0/2010, en el método de valoración de precio libre comparable debe atenderse a las características de los servicios, las funciones y los riesgos asumidos por las partes, las cláusulas contractuales de las operaciones y las circunstancias económicas de mercado.

SEXTO Descartados la alegación del recurrente sobre la inexistencia de la operación vinculada y sus reparos sobre la valoración efectuada, debe ahora resolverse la cuestión de si la interposición de una sociedad mercantil para la prestación de servicios profesionales cuando no añade nada ni tiene infraestructura y es una mera pantalla constituye un supuesto de economía de opción dentro del ejercicio de la libertad de empresa.

Esta cuestión ya ha sido abordada en la resolución de otros recursos similares en los siguientes términos:

No se discute que uno o varios profesionales como manifestación de la libertad de empresa puedan adoptar alguna de las formas societarias para actuar en el tráfico mercantil, el ordenamiento jurídico lo permitía a través del sistema de tributación en régimen de transparencia fiscal hasta la supresión de este régimen por el artículo trigésimo séptimo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes y lo sigue permitiendo en la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales, pero lo que no está amparado es que con una apariencia de prestación de determinados servicios por una sociedad, los servicios se presten en realidad por el socio sin que la sociedad tenga medios para dicha prestación y sin que añada nada a dichos servicios con una finalidad de elusión fiscal como mera pantalla o sociedad instrumental interpuesta.

Además cuando una sociedad no añade ningún valor a los servicios personalísimos prestados por su socio y administrador y no tiene infraestructura para prestación de los servicios que factura se produce un remansamiento de rentas en sede de la sociedad que se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades donde el tipo impositivo es menor y cabe deducir mayores gastos que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que el tipo marginal es más elevado. No se trata de una opción entre dos posibilidades legítimas de tributación.

En definitiva aunque es efectivamente lícito la constitución de sociedades para la prestación de servicios profesionales, no lo es cuando la sociedad carece de infraestructura para prestarlos y los lleva a cabo el socio que es quien únicamente los puede prestar por ser la esencia y la razón de su contratación por terceros sin añadir ningún valor; al propio tiempo la sociedad retribuye al socio por un importe muy inferior al valor de los servicios, vulnerando las normas sobre valoración de las operaciones vinculadas a precio de mercado entre partes independientes en libre competencia y en sede de la sociedad esta se deduce gastos que fiscalmente no eran deducibles con la finalidad de rebajar la carga fiscal.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de junio de 2011, recurso 4499/07, afirma: *"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."*

Y 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 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."

Y por último en lo que atañe a levantamiento del velo societario que la parte actora califica de improcedente, la Inspección de los Tributos del Estado ha actuado correctamente, pues previa deducción de los gastos relacionados con la actividad y valoración de la operación vinculada a precio de mercado entre independientes, imputa los ingresos resultantes al recurrente que es quien realmente los ha generado, de conformidad con los artículos 2 y 6 de la citada Ley 35/2006, descontando los rendimientos de trabajo satisfechos por los servicios del socio a la sociedad.

SÉPTIMO Por acuerdo de 14/03/2017, dictado por el Inspector Coordinador, debidamente notificado, se impuso al recurrente una sanción por importe total de 51.699,25 euros por sendas infracciones del artículo 191.1 de la Ley 58/2003 en 2011 y 2012, que tipifica dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria dentro del plazo reglamentariamente fijado en la normativa del tributo que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo y del artículo 191.5 por haber obtenido devoluciones improcedentes.

Las infracciones fueron calificadas de leves por no existir ocultación.

En ambos ejercicios no se aplicó el artículo 16.10 del TRLIS porque el valor de las operaciones vinculadas no excedía de 250.000 euros y ese caso no es exigible la documentación a que se refiere el artículo 16.2 de la misma disposición.

Las bases de las sanciones se fijaron en los importes de las cuotas dejadas de ingresar que ascendieron a 13.888,46 euros en 2011 y a 80.246,25 euros en 2012.

En contra de este acuerdo el recurrente afirma que no concurre culpabilidad.

El principio de culpabilidad 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.

El acuerdo sancionador aquí recurrido contiene la siguiente motivación:

"A juicio de esta Oficina Técnica, concurre en el sujeto infractor el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que D. Rogelio , como se ha expuesto, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades (al que la anterior se remite por lo que nos ocupa), de valorar las operaciones vinculadas llevadas a cabo con la entidad TALIA PRODUCCIONES a valor de mercado. Ello conlleva obtener un beneficio no previsto, como es que el socio tributara en menor medida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a esos servicios que prestaba y que la sociedad facturaba Asimismo, al trasladar la mayor parte de los ingresos a la tributación en la sociedad conforme el Impuesto sobre Sociedades, la tributación resultaba inferior.



Pese a que la declaración del impuesto en estos años, ha sido en modalidad conjunta, con su cónyuge Da. Evangelina , el único responsable de la falta de ingreso y por consiguiente de la infracción que se deriva de ésta, es D. Rogelio , dado que los rendimientos no declarados corresponde imputarlos exclusivamente al mismo. Y además es el administrador único de la entidad TALIA PRODUCCIONES SL. Su cónyuge tan solo ostenta el 50% de la participación de esa entidad, pero no participa en la operación vinculada ni participa de la administración de la entidad.

Socio y sociedad debían valorar sus relaciones económicas conforme al valor de mercado, por mandato claro del art. 16.1 de la ley del impuesto sobre sociedades , el cual define: Se entenderá por su valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

No han respetado ese mandato directo porque la contraprestación convenida entre socio y sociedad se aleja enormemente de lo que es el mercado

Recordaremos que en dicho ejercicio, la cantidad total dejada de ingresar indicada en la tipicidad, se debe a la deuda exigida en la regularización que deriva del ajuste motivado por la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas. El bien jurídico que se trata de proteger son los intereses de la Hacienda Pública, que son perjudicados por el hecho de que la tributación efectiva satisfecha por ambos, socio y sociedad, haya sido inferior a la debida. El resultado ha sido provocado por una defraudación consciente y voluntaria.

Rogelio , es en los periodos de comprobación, socio con una participación del 50%, y administrador único de la entidad TALIA PRODUCCIONES 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 obligado tributario quien ha creado junto con su cónyuge la sociedad, la administra y controla, La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad económica realizada por la persona física.

Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad.

La sociedad no aporta, a juicio de la Inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad económica realizada por la persona física. Se ha hecho constar que el socio presta servicios a la sociedad, y ésta contrata estos servicios con terceros para que el socio realice los trabajos como "productor ejecutivo", en distintos programas de medios audiovisuales. Los servicios que presta el socio son servicios personalísimos, y los clientes de TALIA PRODUCCIONES están interesados en que los servicios para esa función la realice el socio. Así se deduce de las facturas que recogen los ingresos facturados por la sociedad a las diversas empresas de los medios audiovisuales, siempre tienen como objeto que sea Rogelio quien desempeñe el mencionado trabajo como productor ejecutivo. La sociedad no tiene la posibilidad de enviar a otras personas a realizar ese trabajo, no contando con otro personal que pudiera prestar este servicio. Por otra parte, en cuanto a la valoración de la indemnización que se percibe en 2012 por rescisión del contrato entre TALIA PRODUCCIONES y MAGNOLIA TV ESPAÑA SLU, lógicamente hay que tener en cuenta que el objeto principal del contrato era la prestación de servicios de Rogelio como productor ejecutivo en programas de televisión

Es necesario precisar que no procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física por los servicios prestados 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 incorrecta valoración de la operación vinculada han 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.

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 alegada por el representante 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.

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 profesionales que él como administrador y socio ha prestado a la sociedad en los ejercicios 2011 y 2012 y que



ésta ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos. Esto es así por tratarse de una operación vinculada en los términos expuestos. Y ello por varios motivos sobre los que se ha profundizado tanto en el acuerdo de liquidación como en el apartado 2) del ANTECEDENTE DE HECHO TERCERO del presente acuerdo.

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.

De esta forma, 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, 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 apreciarse interpretación razonable de la norma.)

(...)

Así, a juicio de esta Oficina Técnica, 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.

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

El contenido del extenso acuerdo sancionador evidencia que la culpabilidad del infractor si ha sido debidamente acreditada por la Administración y que ha establecido el necesario nexo o relación entre la regularización practicada y la conducta calificada de culpable y se ha concretado el motivo determinante de la negligencia atribuida al infractor, consecuencia de no valorar a precio de mercado la operación vinculada existente entre el recurrente y la sociedad de la que era socio y administrador y deducir la sociedad gastos improcedentes por no relacionarse con la actividad llevada a cabo, de productor de TV.

Por otro lado, la recurrente plantea también que concurre la causa de exclusión de la responsabilidad, de interpretación razonable de la norma fiscal aplicable.

El artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 , establece que " *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...*"

Pues bien, aun siendo legítima la interposición de sociedades profesionales, no lo es la creación de sociedades con la única finalidad de eludir parte de la carga fiscal sin aportar nada a la actividad que realiza el único socio, que las ha constituido y que las administra.

El contribuyente no ha valorado la operación vinculada a precio de mercado por lo que no cumple con lo previsto en la normativa en la que dice ampararse y no es admisible que su conducta tenga cobijo en una interpretación razonable.

La infracción ha sido calificada de leve por la Inspección, pero la declaración presentada por el sujeto pasivo no ha sido veraz al fijar un valor a la operación vinculada con su sociedad muy inferior al valor de mercado.

La corrección valorativa de la operación vinculada corresponde a la Administración Tributaria, más es el contribuyente el que tiene que asignar valor de mercado, como el que se fijaría entre independientes en condiciones de libre competencia, a las operaciones vinculadas con sus sociedades relacionadas con el ejercicio de actividades económicas y profesionales y siendo así la Administración no ejercería tal potestad o la ejercería sin modificación alguna de lo declarado por aquel en sus autoliquidación de IRPF y no lo hubiese sancionado.

Por último debe señalarse que esta sentencia prácticamente reproduce los argumentos jurídicos de la dictada en el recurso 180/2018 de esta misma ponencia promovido por el recurrente contra el resultado de la regularización del IRPF de 2011 y 2012 al plantearse idénticas cuestiones.

OCTAVO Procede imponer las costas a la parte actora a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA por la desestimación íntegra del recurso.



A efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en la cifra máxima por todos los conceptos de 2.000 euros, más IVA en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas.

FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la procuradora Doña Isabel Arranz Grande, en representación de Don Rogelio, contra la resolución de 28/11/2017, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000, interpuesta contra la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM001, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2011 y 2012 y de la reclamación económico administrativa NUM002, deducida contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, por ser ajustada a Derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de costas a la parte recurrente.

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 2610-0000-93-0181-18 (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 2610-0000-93-0181-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separadas por espacios, los demás datos de interés.

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