



Roj: **SAN 815/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:815**

Id Cendoj: **28079230022020100077**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/02/2020**

Nº de Recurso: **199/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000199 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01628/2016

Demandante: TRASPAPELAT, S.L.U.

Procurador: RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a trece de febrero de dos mil veinte.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 199/2016, promovido por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de la entidad Traspapelat, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 2 de diciembre de 2015, reclamación 6068/2013, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 25 de julio de 2013, que desestimó la reclamación 28/16322/11, y confirmó la liquidación de 22 de junio de 2011, derivada del acta de disconformidad A02-71889484, referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 2 de diciembre de 2015, reclamación 6068/2013, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del TEAR de Madrid, de 25 de julio de 2013, que desestimó la reclamación 28/16322/11, y confirmó la liquidación de 22 de junio de 2011, derivada del acta de disconformidad A02-71889484, referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

SEGUNDO.- Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo por parte del referido Procurador en la representación de la entidad demandante y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.- Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Ortega Fuentes, presentó escrito de demanda el 7 de junio de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que, estimando el presente recurso contencioso administrativo, declare la nulidad de la resolución recurrida y en su virtud la de la liquidación, con expresa condena en costas a la Administración demandada.

CUARTO.- El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 6 de octubre de 2016, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que: «dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor».

QUINTO.- No habiéndose recibido el juicio a prueba, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

SEXTO.- Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 30 de enero de 2020, fecha en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y pretensión actora.

Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 2 de diciembre de 2015, reclamación 6068/2013, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del TEAR de Madrid, de 25 de julio de 2013, que desestimó la reclamación 28/16322/11, y confirmó la liquidación de 22 de junio de 2011, derivada del acta de disconformidad A02-71889484, referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

La demanda pretende la anulación de las resoluciones recurridas por los tres siguientes motivos: prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2005; indebida aplicación de la valoración a precio de mercado, porque se dan las condiciones para que opere la presunción prevista en el artículo 16.2 TRLIS, al contar la sociedad demandante con medios materiales y personales, así como falta de motivación de la valoración efectuada; indebida exclusión de los gastos deducidos.

SEGUNDO.- Prescripción del ejercicio 2005.-

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de carácter general, comenzaron el día 19/6/2010 y tuvieron por objeto el IS de los períodos 2005, 2006 y 2007, y tras el acta de disconformidad A02-71889484, concluyeron con la liquidación de 22/6/2011, notificada el 27/6/2011, referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

Partiendo de estas fechas, no controvertidas, las actuaciones tuvieron una duración de un año y 8 días.

La Administración Tributaria computó 26 días de dilaciones indebidas: 7 días, entre el 2/2/11 y 9/2/11; 12 días, entre el 24/2/2011 y el 8/3/2011; 7 días, entre el 6/4/2011 y el 13/4/2011; en todos los casos por solicitud de ampliación de plazo.

La demanda rechaza las dos primeras dilaciones, de tal modo que si no fueran computadas el plazo máximo se habría excedido en un día con lo que habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2005. No discute, en cambio la tercera dilación que por sí sola no es suficiente (por un día) para entender interrumpida la prescripción.



Las dos dilaciones se produjeron a solicitud de la parte demandante, con la finalidad de ampliar el plazo para presentar alegaciones, por lo que no cabe discutir los elementos fácticos de las mismas, y realmente no se discute; se solicitó la ampliación del plazo, lo que determinó que las dos respectivas comparecencias se pospusieran hasta las fechas que constan en el expediente (esto no es controvertido), argumentando la demanda que no basta con tal circunstancia, sino que es preciso que durante esas fechas la Administración no pudiera continuar desarrollando su labor con normalidad, lo que sería opinable si se tratara de una demora provocada por otras circunstancias, pero si tal demora obedece a la propia voluntad de la parte que lo solicita, solo a ella le es imputable, amén de que no pasa de ser una mera alegación, sin prueba alguna (y a ella le hubiera incumbido esa prueba), de que durante ese lapsus la Administración Tributaria continuó realizando actuaciones en este procedimiento.

Se desestima este motivo.

TERCERO.-La valoración de la operación vinculada.-

No se discute que se siguió el procedimiento de operaciones vinculadas, notificándose el inicio del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas y el acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

El obligado tributario está dado de alta en el epígrafe 965.4 "empresas de espectáculos".

Durante los ejercicios objeto de comprobación el socio y administrador único fue D. Gregorio .

La empresa facturó a sus clientes 596.975,32€ en el ejercicio 2005, y 655.710,00€ en el 2006, por los diversos servicios prestados por el Sr. Gregorio , consistentes en la realización de actividades en las que intervenía como artista. Todas las prestaciones de servicios consistieron en la realización de actividades artísticas llevadas a cabo en su totalidad por el Sr. Gregorio , participación en programas de TV, en series de TV, en teatro, en promociones y campañas publicitarias, cesión de los derechos de imagen del artista etc, servicios, en definitiva, personalísimos como artista, prestados exclusivamente por él.

Los servicios facturados por la sociedad a terceros fueron exclusivamente los prestados por el socio, que, sin embargo, obtuvo ingresos muy inferiores, dado que por los servicios prestados la empresa satisfizo al Sr. Gregorio (el artista) 72.121,44€ cada ejercicio.

El mecanismo llevado a cabo por la Inspección es muy claro: valora la operación vinculada, como valor de mercado, partiendo de los ingresos que la empresa ha obtenido de terceros, por los servicios que a estos clientes les prestó el Sr. Gregorio , corregidos con los gastos necesarios incurridos por la sociedad (entre los que no se admitió una buena parte, por no estar correlacionados con los ingresos o ser gastos personales del socio y administrador único), y los importes así resultantes son minorados de las bases imponibles declaradas por el IS; correlativamente regulariza la situación tributaria del Sr. Gregorio en el IRPF, aumentando en las mismas cifras la base imponible.

El segundo motivo impugnatorio, el referido a la improcedencia de llevar a cabo la valoración, se soporta sobre la afirmación de que la empresa contaba con medios personales y materiales, de donde concluye es aplicable la presunción recogida en el artículo 45.2 TRLIRPF, y en el artículo 16.7 TRLIS 2004 (RDL 4/2004), según el cual "*...en todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales, o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades*". En definitiva, que el valor de mercado es coincidente con la contraprestación satisfecha por la empresa al Sr. Gregorio .

La demanda sostiene que la empresa cuenta con un inmueble alquilado y en cuanto a los medios personales que ha retribuido servicios a terceros, además de al trabajador Sr. Gregorio .

Partiendo de estos datos probados, sin embargo, entiende la Administración Tributaria que tales medios no están orientados a la realización de la actividad de la sociedad. Y hay que estar de acuerdo con ello, porque no se ha acreditado en forma alguna que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, puesto que los rendimientos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa del Sr. Gregorio en las actividades artísticas mencionadas, sin que la sociedad "Traspapelat, S.L." aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades artísticas del Sr. Gregorio el único elemento determinante de la contratación. La sociedad por sí sola no está en disposición de prestar los servicios que factura a terceros. Realmente, la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física a las empresas productoras, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.



Por otra parte, en estos casos en los que la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Es indiscutible por ello que lo que vale el trabajo personal del Sr. Gregorio es el valor del servicio que la entidad actora facturó a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos.

Esta interpretación es conforme con la mantenida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en numerosas ocasiones. Valga como ejemplo la Sentencia Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso nº. 1293/2017, de fecha 18/07/2017 N° de Recurso: 3015/2016: ECLI: ES:TS:2017:2992.

"Respecto de la interpretación de este precepto la Sentencia dictada por la misma Sala y Sección de 23 de febrero de 2016 en el procedimiento ordinario 1188/2013 indica que el precepto transcrito establece, en primer lugar, que el trabajo personal realizado por una persona física a favor de una sociedad vinculada se debe valorar conforme al artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y sólo admite que la contraprestación satisfecha coincide con el valor normal de mercado cuando los ingresos de la sociedad que recibe la prestación proceden en más del 50% del ejercicio de actividades profesionales, siempre que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Es decir, la valoración que contempla el primer párrafo del artículo 45.2 sólo deja de aplicarse cuando la sociedad utiliza sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos. Es cierto que el artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos, en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Aun cuando se entendiera que la presunción establecida en el artículo 45 de texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, es una de aquellas en las que se prohíbe la prueba en contrario, se precisa en todo caso la acreditación de la condición a la que la presunción se somete, esto es, que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, es decir, que la sociedad utilice sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos. Y la acreditación de la presencia de dichos medios personales y materiales debe acreditarse por quien pretende favorecerse de dicha presunción".

También aduce la falta de motivación de la valoración, pero en realidad no se refiere a una verdadera falta de motivación, de explicación de qué es lo que se ha hecho en el acta y en la liquidación, y por qué se ha hecho, que lo conoce muy bien, por cuanto lo rechaza, sino más bien a la falta de acuerdo con que la valoración de la operación vinculada se haya hecho así, y no haciendo un cálculo sobre lo que denomina "beneficio razonable" de la empresa, pero lo cierto es que, como se ha dicho, teniendo en cuenta los servicios que presta la empresa, únicamente los personalísimos, en atención a las cualidades artísticas del Sr. Gregorio, cabe concluir que la existencia en el tráfico jurídico de la empresa no aporta ningún valor añadido a esos servicios personalísimos, por lo que la teoría del beneficio razonable carece de sentido alguno, porque no puede beneficiarse de lo que no hace o no aporta, lo que es bien distinto de la libertad de empresa, etc, y del derecho a fundar y gestionar empresas.

Por lo demás, la forma utilizada por la Inspección fue exteriorizada con detalle, y frente a ella ha podido defenderse la empresa recurrente, por lo que no puede reputarse de contraria al ordenamiento jurídico por falta de motivación.

Se desestima este motivo.

CUARTO.- Los gastos excluidos.-

Se refiere, por último, la demanda a los gastos no admitidos por la Administración Tributaria.

La Inspección consideró no deducibles determinados gastos contabilizados por ser gastos no relacionados con la actividad desarrollada por la obligada tributaria, sin que la parte demandante haya acreditado que estén afectos a la actividad.

La demanda sostiene que una vez declarados por la empresa gastos contabilizados, le corresponde a la Inspección acreditar que no son gastos correlacionados con los ingresos obtenidos. No podemos compartir tal distribución de la carga de la prueba. Por lo general le corresponde a la Administración acreditar los elementos de hecho de la obligación tributaria, singularmente la existencia del hecho imponible y su magnitud económica, y al obligado aquellas circunstancias que favorezcan su posición jurídica frente a la Administración, por lo que resulta obvio que la deducción de gastos le favorece y por consiguiente ha de acreditar cuantas circunstancias sean precisas para considerar deducible un gasto. Ciertamente, en materia probatoria, una vez distribuida la



carga de la prueba, ha de jugar también un papel relevante el principio de facilidad probatoria, que en este caso nada aporta, o, al menos, nada se ha alegado en cuanto a que la Administración estuviera en mejor posición que la parte demandante para acreditar determinados extremos de los gastos deducibles, y también ha de tener relevancia la aplicación de principios como el que rechaza que incumba a ninguna parte una prueba de hechos negativos, por ser una prueba diabólica; y es, en definitiva, lo que pretende la demanda, que la Administración pruebe que los gastos declarados no están correlacionados con los ingresos obtenidos, o son ajenos a la actividad; al contrario, es a la parte a la que le incumbe probar el engarce entre esos gastos y los ingresos obtenidos, o lo que es lo mismo, que para obtener los ingresos los gastos deducidos fueron necesarios.

Por último, no resulta relevante para la deducción del 50% de los gastos relacionados con el vehículo, la alegación de que en la liquidación del IVA 2006-2007 se haya admitido como deducible el 50% de las cuotas relacionadas con los gastos del vehículo, porque aunque se ha incorporado el correspondiente acta, no nos consta el resultado de la impugnación judicial de la misma, sin perjuicio, claro está, que lo que resulte para un tributo la Administración Tributaria ha de admitirlo, eventualmente, para aquellos otros en los que exista identidad de conceptos o de normas, pero eso no es objeto de discusión en este proceso.

QUINTO. Costas procesales.-

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

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

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

FALLAMOS

Desestimar el recurso interpuesto por el Procurador Sr. Pascual Peña contra las resoluciones recurridas (identificadas en el encabezamiento) por ser ajustadas al ordenamiento jurídico, imponiendo a la parte demandante las costas del recurso.

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

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

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

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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