



Roj: **SAN 1864/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:1864**

Id Cendoj: **28079230042020100192**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **15/07/2020**

Nº de Recurso: **92/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000092 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01123/2017

Demandante: D. Carlos Ramón

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a quince de julio de dos mil veinte.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 92/2017**, interpuesto **por D. Carlos Ramón**, representado por la Procuradora D^a Sara Díaz Pardeiro, contra la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la reclamación núm. NUM000, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de Madrid. Esta última resolución había desestimado la reclamación interpuesta contra liquidación derivada de acta en disconformidad por el IRPF, ejercicios 2005 y 2006, y sanción subsiguiente.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- La parte actora interpuso ante esta Sala con fecha de 22 de febrero de 2017, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, que fue admitido a trámite mediante Decreto de fecha 24 de febrero de 2017, con la consiguiente reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- La parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 17 de julio de 2017, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó literalmente, suplicando: *"... que, se sirva admitirlos, teniendo por deducida la demanda en el procedimiento de recurso contencioso administrativo identificado con el número PO 92/2017, y previos los trámites legales oportunos se dicte en su día Sentencia mediante la que se anule y deje sin efecto la Resolución recurrida así como la liquidación y sanción de la que trae causa por no ser conformes a Derecho"*.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 29 de septiembre de 2017, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación íntegra del recurso interpuesto .

CUARTO.- Fijada la cuantía del presente procedimiento en **959.530,79 euros**, se declararon concluidas las actuaciones y, se presentaron por las partes escritos de conclusiones, tras lo cual se señaló para votación y fallo el día 08 de julio de 2020, fecha en que tuvo lugar.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso se dirige frente a la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la reclamación núm. NUM000 , desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de Madrid. Esta última resolución había desestimado la reclamación interpuesta contra liquidación derivada de acta en disconformidad por el IRPF, ejercicios 2005 y 2006, y sanción subsiguiente.

SEGUNDO.- En lo que es objeto de debate en este proceso, la regularización del IRPF del demandante, correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, se sustenta en los siguientes hechos:

a) Se toma como punto de partida que el demandante tenía una participación indirecta del 49,8% de la entidad LINEA SUR PRODUCCIONES, S.L. a través de la entidad UNAIN, S.L. de la que es titular del 100% de las participaciones sociales.

En los años 2005 y 2006 el demandante declaró como vivienda habitual el mismo domicilio que la entidad LINEA SUR PRODUCCIONES, SL declaró como sede social. Este inmueble es propiedad de la entidad UNAIN, SL, quien a su vez arrienda a LINEA SUR PRODUCCIONES, SL una parte de la misma, conforme a contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda formalizado con fecha 1 de enero de 2005, modificado el 1 de julio de 2005. El arrendamiento se concretaba en el uso exclusivo y diferenciado de una parte de la planta baja de la finca, excluida la posibilidad de acceso y/o uso de la zona habilitada para jardín. Dicha parte se correspondía con el 40% de la finca durante el primer trimestre de 2005 y con el 30% de la finca a partir del segundo trimestre de 2005.

b) En los periodos de comprobación, ejercicios 2005 y 2006, la entidad LINEA SUR PRODUCCIONES, S.L. retribuyó al demandante, D. Carlos Ramón , en concepto de rendimientos del trabajo, las siguientes cantidades (importes brutos):

- En el ejercicio 2005: 60.000 euros, como retribución dineraria.

- En el ejercicio 2006: 22.261,72 euros, como retribución dineraria.

No existe contrato escrito entre la entidad LINEA SUR y su socio y administrador D. Carlos Ramón , por los servicios prestados por la persona física a la sociedad. Sí que existe un contrato de cesión de derechos de imagen por parte de D. Carlos Ramón a favor de LINEA SUR PRODUCCIONES, de fecha 24/07/1998, con una vigencia de 10 años, en el que se establece una contraprestación variable durante cada anualidad, que no podrá ser inferior a 20.000 euros anuales. Sin embargo no se establece ningún criterio de valoración al efecto.

c) En los ejercicios 2005 y 2006 la entidad LINEA SUR PRODUCCIONES, SL, declaró unos importes netos de cifra de negocios de 1.711.130,48 euros y 977.419,36 euros respectivamente; relacionados en más del 98% en el año 2005 y en el 100% en el año 2006, con actividades de espectáculos en las que la intervención de su socio y administrador D. Carlos Ramón , - ya como actor en cine o televisión, ya por su intervención en anuncios publicitarios u otro tipo de eventos o actividades de espectáculos- constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.



En concreto, de los ingresos totales de LINEA SUR PRODUCCIONES, SL 1.680.223,40 euros en 2005 y 977.419,36 euros en 2006, se corresponden con servicios prestados por D. Carlos Ramón .

Fundamentalmente los ingresos se corresponden con prestaciones de servicios realizadas a la entidad GRUPO GANGA PRODUCCIONES, SL, por la intervención de D. Carlos Ramón como actor en la serie de televisión titulada "CUÉNTAME COMO PASÓ".

c) A partir de la vinculación existente entre el demandante y LINEA SUR PRODUCCIONES (en razón de la relación entidad-partícipe y entidad-administrador) la regularización objeto de discusión consistió, sustancialmente, en valorar a precio de mercado la prestación de servicios del demandante a la entidad - art. 16, apartado 2, letras a) y b) del TRLIS-, valoración esencialmente coincidente con la facturación de tales servicios efectuada por la sociedad a los terceros: 1.680.223,40 euros en 2005 y 977.419,36 euros en 2006. Para calcular el valor de mercado, tales cantidades se minoraron en los gastos incurridos por la sociedad para la prestación de los indicados servicios (367.883,57 euros y 504.853,06 euros, respectivamente).

De este modo, se imputaron al demandante rendimientos netos del trabajo personal por importes de 1.312.339,83 euros por el ejercicio 2005 y 472.566,30 euros por el año 2006. Consecuentemente con ello se aumentó la base imponible del impuesto en la diferencia entre los rendimientos del trabajo declarados por el demandante y el valor de mercado asignado.

d) Contra la liquidación practicada a partir del aumento de base imponible se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el TEAR de Madrid y luego en alzada por el TEAC en la resolución que aquí directamente se impugna.

TERCERO.- En la demanda se aduce lo siguiente:

a) La Administración tributaria, para la determinación del valor de mercado, no ha seguido el procedimiento establecido, lo que convierte a la liquidación y a la sanción en nulas de pleno derecho.

b) Teniendo en cuenta que es cuestión pacífica que la entidad vinculada disponía de medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad, se dan las circunstancias previstas en el artículo 45.2 del TRLIRPF, según el cual la contraprestación convenida por mi representado y su sociedad debía tomarse en todo caso, como valor de mercado. Exigir que, para la aplicación de dicha norma, los medios de que disponga la sociedad sean de tal naturaleza que permitan en funcionamiento autónomo de la compañía es establecer un requisito que la norma no impone y, por lo tanto, carece total y absolutamente de base legal.

c) La verdadera naturaleza de los rendimientos imputados a mi representado es la de rendimientos de actividades económicas, y no del trabajo, habiendo eludido los Tribunales de Hacienda reconocer esta realidad escudándose en una incorrecta delimitación de la extensión de la revisión que les es propia.

d) En la liquidación practicada la Administración debió descontar la retención que debió ser practicada a mi representado por parte de la entidad vinculada.

e) Habiéndose ajustado mi representado a lo dispuesto en el artículo 45.2 del TRLIRPF, en su sentido literal (en el sentido de considerar que, disponiendo la sociedad vinculada de medios materiales y humanos, procedía tomar como valor de mercado la contraprestación convenida), no procede la imposición de sanciones. Conforme al Código Civil, la literal es una de las posibles interpretaciones de las normas y, por ello, ha de considerarse que mi representado actuó al amparo de una interpretación razonable de la norma, quedando exonerado de toda responsabilidad por infracción tributaria.

f) La sanción impuesta, al tomar como base la cantidad dejada de ingresar por IRPF, sin deducir la cuota ingresada por la sociedad, es desproporcionada y, por lo tanto, no acorde con los principios que rigen la potestad sancionadora. Con el agravante de que, sumando todos los conceptos exigidos a mi representado por parte de la Administración tributaria, de confirmarse la sanción, aquélla, en términos cuantitativos, se habrá apropiado de la totalidad de la renta generada por su actividad artística.

CUARTO.- Con respecto a la denunciada infracción procedimental, el demandante aduce que no se ha respetado el procedimiento para la determinación del valor de mercado, el cual vendría determinado por la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras el día 12 de enero de 2010, siendo por ello el regulado en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre sociedades, tras la reforma operada por ley 35/2006, de 29 de noviembre, que dio nueva redacción al art. 16 de la LIS.

Ahora bien, más allá de la reproducción del precepto que el demandante afirma era de aplicación, no se concreta en qué medida el procedimiento no ha sido respetado, limitándose a decir que "es evidente que este procedimiento no se ha seguido en la comprobación".



Pues bien, en los ejercicios 2005 y 2006 era de aplicación el art. 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual se remitía al art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en su redacción originaria, y el artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, también en su redacción originaria.

De acuerdo con la indicada regulación, el 07/04/10 se notificó al contribuyente comunicación del inicio del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas; el 25/05/10, se le notificó los métodos y criterios que van a ser tenidos en cuenta para la determinación de dicho valor; y el 14/09/10 se le notificó el acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

No se advierte por ello ninguna vulneración de procedimiento para la práctica de la valoración a mercado, valoración que, por lo demás, a tenor de lo dispuesto en el propio art. 16.2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, "podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada". Consecuentemente, ninguna quiebra de garantías ha sufrido el demandante, quien discute ahora la propia valoración.

QUINTO.- En los ejercicios 2005 y 2006 era de aplicación el art. 45.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, en adelante TRLIRPF, según el cual:

"Artículo 45 Operaciones vinculadas

1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

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 por ciento 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".

El último inciso del apartado 2 del precepto legal invocado supone un trato más beneficioso que el que resulta de aplicación en el ejercicio 2007, también regularizado en una liquidación objeto del PO 94/2017 deliberado conjuntamente con este. El trato más beneficioso dispensado en el precepto transcrito consiste en el establecimiento de una presunción *iuris et de iure* de que la prestación convenida entre las partes vinculadas se corresponde con el valor de mercado cuando se den dos circunstancias: que más del 50 % de los ingresos procedan de actividades profesionales y que la entidad cuente, cumulativamente, con medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad. Estas dos últimas condiciones vienen a enmarcar la obtención de rendimientos en el ejercicio de una actividad empresarial efectiva, por suponer la ordenación de medios materiales y personales para la obtención de este tipo de rendimientos que representen más de un 50%.

Según se sostiene en la demanda el precepto exige la existencia de medios personales y materiales en la entidad, pero en absoluto exige, como se sostiene en la liquidación y en la resolución de TEAC, que tales medios sean suficientes para el funcionamiento de la sociedad sin el concurso de la persona física vinculada, que es la razón por la que se niega la aplicación de la presunción *iuris et de iure* que el precepto legal establece. Que la sociedad tiene medios personales y materiales ha sido reconocido por la Administración al aceptar la existencia de gastos relacionados con los ingresos en la cantidad de 367.883,57 euros en 2005 y 504.853,06 euros en 2006. Cita en apoyo de su tesis la SAN de esta misma sección de 7 de diciembre de 2006 (rec. 5/2015), estimatoria del recurso en un supuesto que guarda semejanza sustancial con el presente.

SEXTO.- Lo s términos en los que se plantea la controversia nos remiten a la apreciación de la prueba existente en las actuaciones, y ello nos conduce a la desestimación de este motivo del recurso.



Siendo indiscutible el cumplimiento del requisito de que más del 50% de los ingresos procedan de la realización de actividades profesionales, lo controvertido es si además la entidad contaba con medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad. Y la respuesta ha de ser forzosamente negativa.

En efecto, LINEA SUR PRODUCCIONES no disponía de medios personales y materiales relevantes que le permitieran desarrollar la actividad si no es con el concurso del demandante. Así, además de un automóvil, mobiliario de distinta naturaleza y equipos de televisión e informáticos, la entidad no disponía más que de parte de un inmueble en arrendamiento en el que también radicaba la vivienda habitual del demandante y, como medios personales, exclusivamente tenía contratada a una persona como "monitor de interpretación" del demandante, una persona que prestaba servicio de limpiadora de la sede social y dos asistentes personales del demandante para una serie concreta de televisión, que además no es la más caracterizada en las que intervino el demandante.

Coincide la Sala con el acuerdo de liquidación cuando expresa que de todo ello se deduce que los empleados distintos del demandante vinculado con los que cuenta la sociedad LINEA SUR PRODUCCIONES, SL, realizan una labor de escasa entidad y muy accesoria a la actividad principal o bien no tienen una relación directa con la misma. De manera que no es únicamente que la actividad principal de la sociedad no se podría realizar sin la intervención de D. Carlos Ramón, sino que no existen en la sociedad medios materiales y personales que coadyuven significativamente al desarrollo de la actividad en la que interviene el demandante. Se trata de servicios de carácter personalísimo que requieren exclusivamente la presencia del artista, quien constituye la esencia de los servicios artísticos prestados a terceros.

Es decir, que la entidad vinculada con el demandante no posee los medios materiales y personales razonablemente idóneos y suficientes para considerar que coadyuva a desarrollar la actividad de la empresa, la cual consiste en una labor personalísima del demandante que hace posible el desarrollo de la actividad de la vinculada. Entidad cuyos ingresos en los ejercicios 2005 y 2006 se corresponden en un 98% y un 100% con la intervención profesional del demandante en series de televisión y anuncios publicitarios.

Conviene advertir finalmente para terminar con este punto que en la SAN de 7 de diciembre de 2016 (rec. 5/2015), que el demandante cita en apoyo de su tesis, la entidad vinculada disponía de diverso personal con contratos de distinta naturaleza y duración idóneos para realizar la actividad de la empresa (guionista, redactores, ayudante de logística, ayudantes de redacción, limpiadora y conductor) y que, en efecto, la entidad vinculada desarrolló actividad empresarial distinta a la protagonizada por la persona física vinculada. En el presente caso es el demandante quien desarrolla la actividad de la empresa vinculada y esta carece de estructura distinta para el desarrollo de la actividad.

Consecuentemente, no puede afirmarse que concurren los elementos necesarios para la aplicación de la presunción que, para los ejercicios que aquí interesan, establecía el precepto legal anteriormente transcrito.

SEPTIMO.- Sostiene el demandante que una vez que la regularización practicada se sustenta en que LINEA SUR PRODUCCIONES no dispone de medios materiales y personales para desarrollar la actividad y que, en consecuencia, se le imputan al demandante la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad en la que él interviene como artista, tales rendimientos han de ser calificados como rendimientos de actividades profesionales, calificación jurídica que no es indiferente, toda vez que lleva consigo, por ejemplo, la deducibilidad del 5% en concepto de gastos de difícil justificación.

Aceptando que se trata de una cuestión que debió ser enjuiciada por el TEAC, la Sala, al igual que ocurriera en el supuesto enjuiciado en la SAN de 3 de mayo de 2019 (rec.8/2017), no puede atender la argumentación del demandante, toda vez que fue él mismo quien declaró los rendimientos percibidos de la entidad LINEA SUR PRODUCCIONES como rendimientos del trabajo personal, aun cuando no existiese un contrato de trabajo escrito. Tal calificación jurídica no fue alterada por la Inspección, sino que únicamente corrigió el valor de los rendimientos declarados. Es decir, se respetó la calificación que la propia obligada había dado a sus rendimientos, la cual en ningún momento los consideró como rendimientos de actividades económicas.

Es cierto que la Inspección puede calificar la renta según su naturaleza, pero ningún impedimento existe para que opte por respetar la propia calificación que los sujetos pasivos han plasmado en sus declaraciones. Por otro lado, la argumentación del demandante a este respecto consiste en afirmar que la regularización ha hecho desaparecer a la sociedad atribuyendo todo el rendimiento al demandante, de manera que *"si se atribuye el resultado íntegro a mi representada (ignorando la existencia de la sociedad) lo lógico es que junto con dicho resultado viaje la naturaleza que le es propia y que no es otra que la de actividad artística (económica)"*.

Ahora bien, de una parte, no es cierto que la totalidad de los rendimientos se hayan atribuido al demandante (no lo fueron los generados por la actividad de doña Mariana); y de otra, aceptar la tesis de demandante supone tanto como admitir que lo que ha existido es una simulación mediante la interposición de una sociedad



meramente instrumental, afirmación que no ha hecho la Administración, sino que ha aceptado que el ejercicio de la profesión pueda hacerse a través de una entidad, sin perjuicio de que la valoración del trabajo personal efectuado por el socio y administrador vinculado se adecue al valor de mercado. Que en lo que ha consistido la regularización en este aspecto.

OCTAVO.- Impugna también el demandante la liquidación originariamente dictada por cuanto no tuvo en consideración que, tratándose de rendimientos del trabajo que han sido incrementados en su valoración, debería haberse deducido la cantidad que la entidad debió retener, toda vez que así lo impone el art. 101.5 del RDL 3/2004 TRLIRPF, según el cual:

"El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida."

Pues bien, el precepto legal invocado claramente condiciona la deducción de las cantidades que debieron ser retenidas y no lo fueron al hecho de que la retención no se hubiera practicado (o lo hubiera sido en cuantía inferior a la procedente) por causa imputable al retenedor. Siendo así que en el presente caso no puede afirmarse que el demandante fuese ajeno a la incorrecta retención de los rendimientos del trabajo personal, toda vez que el propio demandante era administrador solidario de la entidad obligada a practicar retenciones y a la vez la persona física perceptora de los rendimientos que deberían haber sido objeto de retención. Puede decirse, por tanto, que era partícipe en la omisión de la práctica de retención debida.

NOVENO.- Se impugna finalmente la sanción impuesta por cuanto que, según se aduce en la demanda, la conducta del demandante se hallaba amparada en una interpretación razonable de la norma tributaria. En concreto aduce que consideró aplicable la presunción *iuris et de iuri* a la que ya hemos aludido por concurrir sus elementos literales, de modo que, aun cuando la regularización considerase que no era aplicable la presunción, su conducta no es culpable. Es más, el principio de tipicidad implica que las conductas sometidas a sanción estén previstas anticipadamente de modo claro y terminante, y así que los particulares puedan prever anticipadamente las consecuencias de su conducta.

Alega también que se ha quebrado el principio de proporcionalidad porque los ingresos fiscales realizados por la sociedad habrían de ser tenidos en cuenta para minorar la base de la sanción, toda vez que si la Administración parte, aún sin decirlo expresamente, de que la sociedad era el demandante (que habría simulación), entonces lo satisfecho a la Hacienda por la sociedad habría sido en realidad ingresado por el socio demandante. Además, si se suma lo exigido en la regularización en concepto de cuota, intereses, sanción y recargos, queda absorbida el 86% de las renta generada por el actor.

DÉCIMO.- Trayendo causa de la regularización acabada de analizar, el actor fue sancionado con multa de 383.094, 89 euros como responsable de una infracción tributaria del art. 191.1 de la LGT, según el cual:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley."

Aun cuando en la demanda se alude a la vulneración del principio de tipicidad, resulta patente que la infracción está descrita en la ley con suficiente grado de certeza como para que los ciudadanos puedan advertir anticipadamente cual será la consecuencia de su conducta, de manera que cabe descartar la vulneración del principio de tipicidad. La alegación del actor ha de situarse más bien en la pretendida vulneración del principio de culpabilidad que rige el derecho sancionador sin excepción y, desde luego en el ámbito tributario. Y en tal sentido se aduce que su conducta no le era reprochable en cuanto se encontraba amparada en una interpretación razonable de la norma.

Pues bien, la Sala no comparte la argumentación del demandante. En efecto, la valoración de la prestación de servicios del demandante a la entidad de la que es socio y administrador, se realizó con un valor muy inferior al de mercado, logrando así una inferior tributación del demandante en su IRPF. De otro lado, la entidad no tenía otra actividad relevante que la que se realizaba a través del demandante, ni disponía de medios, así mismo relevantes, específicamente afectos al ejercicio de esta actividad personalísima del demandante, de modo que su única justificación era el ahorro fiscal que para el demandante se derivaba de la infravaloración de su actividad para la entidad, poniendo así de manifiesto que el régimen de tributación orquestado se enderezaba deliberadamente a lograr una tributación en sede del socio inferior a la que se corresponde con su entidad económica.



Por lo demás, en el acuerdo sancionador no se pone en duda la posibilidad abstracta de desarrollar la actividad a través de una entidad, sino únicamente la valoración efectuada en este caso concreto de la prestación del socio a la sociedad a la vista de las circunstancias específicas del supuesto; y sobre este aspecto, la obligación de valorarlos como lo harían dos sujetos independientes no presenta ninguna duda.

Tampoco podemos aceptar que en la aplicación concreta del precepto sancionador se haya vulnerado el principio de proporcionalidad. El demandante construye artificiosamente una exasperación de la sanción impuesta a base de agregar conceptos tales como la cuota, intereses y recargos, que no se integran en la sanción. No sólo porque carecen legalmente de esta cualidad, sino también porque desde el punto de vista sustantivo no tienen la "*finalidad represiva, retributiva o de castigo*" con la que el Tribunal Constitucional ha caracterizado las medidas materialmente sancionadoras (por todas STC 39/2011, FJ 2).

UNDÉCIMO.- En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, procede su imposición al demandante.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo **núm. 92/2017**, interpuesto por la procuradora doña Sara Díaz Pardeiro, en nombre de **DON Carlos Ramón** contra la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la reclamación núm. NUM000, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Madrid, desestimatoria a su vez de la reclamación deducida frente a acuerdo de liquidación por el IRPF, ejercicios 2005 y 2006, y sanción subsiguiente.

CONDENAMOS al actor al pago de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos de legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.