

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 Ene.
2015, Rec. 518/2011

Ponente: Atienza Rodríguez, Felisa.

Nº de Recurso: 518/2011

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 3654/2015

Texto

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso:0000518 / 2011

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:06661/2011

Demandante:MICRO PRODUCCIONES S.L.

Procurador:ANIBAL BORDALLO HUIDOBRO

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a treinta de enero de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 518/11 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. ANIBAL BORDALLO HUIDOBRO en nombre y representación de MICRO PRODUCCIONES S.L. frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha de 16 de diciembre de 2011 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 4 de octubre de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 18 de febrero de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- No fue solicitado el recibimiento a prueba del recurso, y si el de conclusiones, las partes concretaron sus posiciones en sendos escritos, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

QUINTO.- Mediante providencia de esta Sala de fecha 22 de diciembre de 2014, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 22 de enero de 2015 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo, por la representación de la entidad MICRO PRODUCCIONES S.L., la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, desestimatoria del recurso de alzada promovido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 11 de marzo de 2010, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2000, 2001 y 2002, siendo la cuantía de 694.718,60 €.

SEGUNDO.- Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en el acta de disconformidad A02 n° NUM000 que el 1 de julio de 2005 la Inspección Regional de la AEAT de Cataluña incoó a la hoy recurrente, y en la que, junto con el Informe adjunto del Actuario, se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

"En fecha 1 de julio de 2005, por la Inspección Regional de la AEAT de Cataluña se incoó a la entidad .interesada acta A02 n°. NUM000 , por el concepto impositivo y períodos referenciados, en la misma así como en el informe adjunto el actuario hace constar en síntesis que:

En fecha 21 de junio de 2005 se incoó un acta de conformidad A01 n° NUM001 , en la cual se regularizó la situación, de la sociedad, no admitiendo determinados gastos por tratarse de liberalidades.

La sociedad se constituyó el 26 de septiembre de. 1997. .Los socios de la misma eran el. Sr. Adriano :(95%) y su madre uña. Rafaela (5%). '

El objeto social consistía en: 1) La producción,, realización, presentación y desarrollo el programas audiovisuales destinados a ser emitidos por radio y televisión y 2) El desarrollo y comercialización de actividades .relacionadas con el ocio y el espectáculo". En el ejercicio 1999 el objeto social se amplió .en: " La edición y producción1 musical,.así cómal a promoción y comercialización de los mismo". Por último, en el ejercido 2002 la actividad se amplió .en "Compra, venía y arrendamiento de inmuebles, (ocales y edificaciones"; La sociedad estaba dada de alta en los siguientes epígrafes "del ¡AE: S99 Otros servicios ncop y 355.2 Edición de soportes de audio, video,

informática.

En los ejercicios 1997 y 1998 la sociedad tributó en régimen de transparencia Fiscal, con posterioridad tributó por el régimen general. La regularización inspectora consistió, en hacer tributar a la sociedad, por el régimen de transparencia fiscal por aplicación del art. 75 1. b) de la Ley.43/95 del Impuesto sobre sociedades.

En el acta de referencia se detallan los ingresos que la entidad percibió de televisiones (TV3, TVE, Madrid) y de radios (RNE,- Cataluña radio, RÁC 1) p ingresos que superan ampliamente el 75% del total de los ingresos de la sociedad.

La inspección llegó a la conclusión de que la sociedad ejercía una actividad en base a las siguientes argumentaciones:

En los ejercicios 1997 y 98: la sociedad tributó en régimen de transparencia fiscal y algunos de los programas producidos fueron, "Moros y Cristianos" para Tele 5, "Todo: Depende" para la Televisión Autónoma de Madrid, "bombelles d'estiu" para Catalunya Radio o."Les 10.00 i una" para TV3.

Es doctrina consolidada de la DGT, que la calificación de una actividad como empresarial o profesional es independiente de que ésta se desarrolle por una persona física o jurídica, pues las personas jurídicas: siempre estarán calificadas en la sección primera del IAE aunque realicen una actividad profesional.

La inspección basándose en diferentes consultas de la DGT, referidas a la actividad de enseñanza, en las que distingue entre actividad profesional, o empresarial en función de que el ejercicio de la misma esté vinculado o no a la persona profesional de la persona física. Concluye que la actividad de la empresa solo se puede calificar como profesional,; pues' aunque tiene una organización empresarial la actividad desarrollada no está desvinculada de la personalidad profesional del Sr. Adriano , circunstancia que queda patente al analizar los contratos firmados con las televisiones y las radios, pues la participación del Sr. Adriano es condición sine qua non para la celebración y cumplimiento de dichos contratos.

También se argumenta que la contribuyente es una sociedad de profesionales, pues tal como se recogió en la diligencia nº 2 * La actividad se desarrolla por un equipo, formado por Adriano y una serie de colaboradores y dichas colaboradores actúan como profesionales independientes, :

Los programas, de radio y televisión que la sociedad vendió en los años comprobados fueron:

Año 2000

RNE 1 "Afectos Sonoros".'

RNE 4 "Día a la vista"

TVE 1 "La escalera mecánica"

Año 2001

RNE 1 "Abecedario"

RNE 4 "Día a la vista"

Año 2002

CITY TV "Vitamina N "

RNE 4 "Día a la vista"

TVE 1 "La escalera Mecánica"

Además de calificar a la Sociedad como profesional respecto a los contratos firmados con las televisiones y radios, la inspección también comprobó que, los ingresos percibidos de dicha actividad representaban más del 75% del total de los ingresos de la sociedad.

Total Ingresos 75% Ingresos ingresos TV y Radio

2000 3.811.544,06 € 2.858.665,55 € 3.749.599,59 €

2001 1.703.663,61 € 1.281.497,71 € 1.753.306,39 €.

2002 890.374,88 € 667.781,16 € 796.275,41 €

Por consiguiente, al cumplir con los requisitos previstos el art. 75 1 b) de la Ley 43/95 (LA LEY 4417/1995) del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad debía de tributar en régimen de transparencia fiscal, si bien esta circunstancia no implica a la sociedad desembolso alguno en cuanto a cuotas, ya que éstas se han regularizado en el acta de conformidad antes señalada, la consecuencia de esta Tributación afectará a los socios, los cuales se deberán de imputar las bases imponibles, la cuota del impuesto sobre sociedades, así como, las deducciones, retenciones y pagos a cuenta".

El 23 de diciembre de 2005, el Inspector Regional Adjunto dictó el correspondiente acuerdo de liquidación confirmando la liquidación del acta, de la que resultaba cuota de 0 €.

En la misma fecha se dictó acuerdo sancionador, confirmando la sanción propuesta por el Instructor cuyo importe ascendía a 694.718,60 €.

Contra ambos acuerdos interpuso la interesada reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Cataluña, que después de acumularlas, las resolvió conjuntamente en fecha 11 de marzo de 2010, en el sentido estimatorio parcial, manteniendo al liquidación pero anulando la sanción.

Contra el Acuerdo del TEAR de Cataluña, interpuso la interesada recurso de alzada que fue desestimado por el Acuerdo del TEAC objeto del presente recurso.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en la cuestión relativa a la aplicación del régimen de transparencia fiscal y de los conceptos de actividad empresarial de producción de programas y actividad profesional.

TERCERO.- En efecto la sola cuestión objeto de debate, es la calificación de la actividad desempeñada por la entidad recurrente en los ejercicios 2000, 2001 y 2002, ya que, a juicio de la Inspección y el TEAC, debe aplicarse el régimen de transparencia fiscal, al igual que en los ejercicios precedentes 1997 y 1998, en los que la entidad tributó por dicho régimen, considerando el TEAC que la naturaleza profesional de los servicios prestados por Micro Producciones S.L. en dichos ejercicios, se mantuvo en los sucesivos, y que, aún cuando el crecimiento de la sociedad supuso una mayor complejidad empresarial y un aumento de personal, siguen concurriendo los requisitos establecidos en los artículos 75 (LA LEY 4417/1995) a 77 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), para que la sociedad siga siendo considerada como transparente.

Reconoce el TEAC que la ley no define directamente lo que debe entenderse como actividad profesional o empresarial, sino que habla de actividades económicas que en la normativa del IAE se definen de la siguiente manera en la Regla tercera de las Instrucciones de dicho Impuesto:

" 1. Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos

humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

2. Tiene nla consideración de actividades empresariales, a efectos de este impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificados en la Sección 1ª de las Tarifas.

3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la LGT , ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª de aquellas.

4. Tienen la consideración de actividades artísticas las clasificadas en la Sección 3ª de las Tarifas.

5. No tienen la consideración de actividad económica la utilización de medios de transporte propios ni la de reparación en talleres propios, siempre que a través de unos y otros no se presten servicios a terceros".

La Inspección y el TEAC analizan los contratos firmados por la sociedad recurrente con RNE en 1999, con TVE también en 1999 y con Radiocat en julio de 2001 y llegan a la conclusión de que se trata de contratos *intuitu personae*, pues lo que se contrata son los servicios personales del Sr. Adriano , de forma exclusiva, para que éste dirija y presente determinados programas de radio y televisión, que podían ser ideados por Micro Produccions SL o no, de donde deducen que lo que se estaba contratando era los servicios profesionales del Sr. Adriano , estimando el TEAC que ello es compatible con la existencia de una cierta estructura empresarial en Micro Produccions SL.

En definitiva, el TEAC aún reconociendo que la actividad económica desarrollada por Micro Produccions SL, en la producción, dirección y presentación de programas de TV y Radio, constituye una cierta organización empresarial, la sociedad, sin embargo no puede considerarse mas que profesional, pues la actividad desarrollada no se desvincula formalmente de D. Adriano , dado el carácter personal de los servicios prestados. A lo que se añade que el riesgo es asumido básicamente por las empresas contratantes, pues, la retribución a percibir por Micro Produccions SL, se fija antes de comenzar a emitirse los programas, de forma que Micro Produccions cobra las cantidades pactadas, con independencia de que los programas tengan o no éxito. Afirma que los trabajadores contratados lo son con carácter temporal y el trabajo se desarrolla por un equipo formado por Adriano y una serie de colaboradores (productora, subdirector, redactor, coordinadora, realizador y guionista) que constituyen el equipo base, siendo el resto colaboradores no habituales que pueden ser tanto personas físicas como sociedades. Y concluye afirmando que Micro Produccions SL es una sociedad de profesionales que prestan servicios profesionales.

CUARTO.- Por el contrario, aduce la parte que el artículo 75.1 b) de la LIS , condiciona la aplicación del régimen de transparencia fiscal a que más del 75% de los ingresos procedan de la realización de actividades profesionales, pero al no definir dicho precepto lo que debe entenderse por "actividad profesional", concepto diferenciado de "actividad empresarial", debe acudir al conjunto del ordenamiento y a una interpretación integrada de los conceptos.

Considera la actora, en aplicación de la normativa y doctrina vigente, que la actividad en discusión que desarrolla la sociedad, es de carácter empresarial atendiendo a su naturaleza e infraestructura de producción. Sostiene que su objeto social es la producción de programas de radio y televisión, lo que precisa disponer de una infraestructura de carácter empresarial, con medios materiales y humanos, siendo imposible su ejecución por la mera agrupación de unos profesionales de los medios de comunicación, y afirmando que la intervención del Sr. Adriano es un elemento más del proceso productivo, actividad compleja que se desarrolla en varias etapas en las que intervienen diferentes medios materiales y humanos propios de la actividad económica de producción, y que concreta del siguiente modo:

- 1ª fase: la preproducción, en la que se establecen las ideas, los fines y las pretensiones, se evalúa el mercado publicitario, el público al que se dirige el programa y se hace una estimación presupuestaria. Abarca las fases de guión, contratación de equipo técnico, artístico, creación de grafismo del programa, créditos, títulos y gráficos con los que se marcará el estilo del producto.
- 2ª fase: la producción en la que se produce la grabación propiamente dicha.
- 3ª fase: la postproducción, pues una vez terminada la grabación hay que dotarla de las mejores tomas en edición y sonorización.

Argumenta la actora que la organización de la producción la pueden realizar los equipos de cadena de televisión o radio, pero dado lo complejo del proceso, cada vez con mayor frecuencia son empresas productoras independientes las que se encargan de ello, dado el gran nivel técnico y la calidad del producto que ofrecen estas empresas especializadas. Lo normal es que la emisora y la productora negocien un precio por cada episodio, la productora se encarga de todo el proceso de creación y consigue un determinado beneficio industrial. Considera que la realización de programas requiere una estructura empresarial que conjugue los medios materiales y humanos a los que se ha hecho referencia en las distintas etapas de elaboración, y eso sucede en el caso de la entidad recurrente en que realiza los programas en el ejercicio de una actividad empresarial dentro de un marco societario, desarrollando esa actividad cuyo ejercicio no requiere una titulación o colegiación específica como en el caso de las sociedades profesionales, sino que la finalidad es la obtención de un producto que va más allá de la actividad profesional de periodista del Sr. Adriano.

Distingue la actora entre lo que considera una actividad profesional, que se presta de forma independiente, de la actividad empresarial que requiere unos medios humanos que constituye la plantilla de empleados en régimen de dependencia laboral. Afirma que tenía 60 trabajadores, de los que 12 eran asalariados y otros 40 colaboradores externos, disponiendo de un local exclusivamente afecto así como de los activos necesarios para su desarrollo. Aporta modelos de retenciones practicadas y gastos de personal y señala la relevancia del inmovilizado material, que según sus balances, asciende en el periodo 2000/2002 a 742.735,68 €

Por otro lado, afirma que contaba con un "equipo de talento", integrado por guionista, productora, redactor, coordinadora, realizadora y subdirector, equipo que no constituye una sociedad de profesionales, que se caracteriza porque su desempeño no exige estructura empresarial pues basta con el factor humano, o la capacidad intelectual de los profesionales, sino que sostiene que Micro Producciones S.L. desarrolla una actividad cuyo ejercicio no precisa una específica titulación ni la colegiación o inscripción en ningún colegio, característica necesaria para el desarrollo de las actividades profesionales.

Finalmente cita diversas Consultas del DGT y concretamente la número 0074/2006 de 26 de marzo de 2007 formulada en su día por la recurrente.

Y concluye que la circunstancia de que un contrato se celebre en atención a las cualidades de la persona, no debe servir para calificar la actividad económica desarrollada como profesional, como se argumenta en la resolución recurrida, sino que dicho carácter, dependerá de la naturaleza de la propia actividad. Cita consulta de la DGT número 1403-99 de 27 de julio de 1999 relativa a una sociedad que producía programas de radio y TV de cocina, en los que uno de los socios era el cocinero, y en donde la DGT consideró que era una actividad empresarial.

QUINTO.- Dispone el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades, que lleva por rúbrica *Régimen de transparencia*, que:

"1. Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) *Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:*

a') *Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.*

b') *Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios.*

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales tal y como se definen en el art. 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (LA LEY 1757/1991), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a actividades empresariales o profesionales, se estará a lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (LA LEY 1757/1991), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- *Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*
- *Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.*
- *Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- *Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en alguna de las dos siguientes.*

A efectos de lo previsto en esta letra no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores.

b) Las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas.

c) Las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas.

2. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto.

No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto.

La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de noventa días del ejercicio social.

3. La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas de este Impuesto.

Las bases imponibles negativas no se imputarán, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos" .

SEXTO.- Como una primera aproximación al objeto del debate, hemos de precisar que no se comparte la afirmación del TEAC de que la recurrente, Micro Produccions S.L., es una sociedad de profesionales que presta servicios profesionales.

Dicha afirmación es inexacta, por cuanto Micro Produccions S.L., no es una sociedad "de profesionales", pues la sociedad que se constituyó en 1997, tiene como únicos socios, al propio Sr. Adriano en un porcentaje del 95% y su madre que posee el 5%, mientras que los profesionales que colaboran en el desempeño de la actividad, como son los productores, guionistas, redactores y demás componentes del llamado "equipo de talento", son terceros ajenos que reciben la correspondiente retribución por sus servicios. Por otro lado, el objeto de la entidad no es el ejercicio común de una actividad profesional, sino la producción de programas de radio y televisión.

Como esta Sala ha declarado en el recurso 298/2011,

" Las sociedades cuyos rendimientos procedían de actividades profesionales, tributaron mediante el régimen de transparencia fiscal establecido en los artículos 75 (LA LEY 4417/1995) y s.s Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), del Impuesto de Sociedades , y artículos 72 , 73 y 74 Ley 40/1998, de 9 de diciembre (LA LEY 4419/1998), reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, según artículo 75.1 b) Ley 43/1999 (LA LEY 4444/1999)5 , tenían la consideración de sociedades transparentes "Las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas". El efecto principal de este régimen de transparencia fiscal es que lo socios tributan por razón de los hechos producidos en la sociedad transparente. Por lo que se refiere a los socios sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base imponible objeto de imputación se determina conforme a las normas del Impuesto de Sociedades, y una vez así determinadas se imputan a los socios por obligación personal de contribuir las bases imponibles positivas, así como las deducciones y bonificaciones en la cuota a que tenga derecho la sociedad, los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente y la cuota satisfecha por la sociedad por el Impuesto de Sociedades, y la imputada a la misma con ciertos límites.

Ahora bien, en el caso de las sociedades de profesionales, los socios podían percibir la sociedad, además de los rendimientos derivados del reparto de los beneficios sociales, los derivados de la prestación de sus servicios profesionales a dicha entidad. Estos últimos tenían para la sociedad la consideración de gasto deducible en concepto de trabajos y servicios de profesionales, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre operaciones

vinculadas, y para los socios rendimientos de actividades económicas, sujetas a retención según lo establecido en el artículo 25.1 Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998).

Este régimen desaparece con la Ley 46/2002, de 18 de diciembre (LA LEY 1743/2002), de reforma parcial de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Su desaparición se justifica en la Exposición de Motivos de la Ley, por razones de neutralidad, y supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, que se someterán al régimen general del Impuesto de Sociedades (a diferencia de las entidades de cartera y las sociedades de mera tenencia de bienes, a las que se aplicaría el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales), a excepción de las reglas generales de valoración de las operaciones vinculadas, según la regla especial introducida en el nuevo apartado 7 del artículo 16 LIS, en las operaciones realizadas entre el socio y la sociedad a la que pertenece, que es del siguiente tenor: "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 100 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".

Este esquema de sociedad se adapta al ejercicio de algunas profesiones liberales, como es el caso de abogados, arquitectos, etc, en que la propia realidad de la profesión se sustenta en una prestación *intuitu personae*.

El Tribunal Constitucional en Sentencia 386/1993 ha definido la profesión liberal como "una profesión titulada que se ejerce en el marco de la confianza del cliente". La prestación es personalísima por cuanto la actividad propiamente dicha - la prestación material-, será realizada por un sujeto individual que cumpla con todos los requisitos exigidos y no por la sociedad en la que aquél se encuentra inmerso, quedando la sociedad profesional como mero centro de imputación de derechos y obligaciones en su condición de persona jurídica.

Se ha de añadir que además, en el caso de estas sociedades profesionales, el ejercicio profesional requiere la titulación y colegiación, circunstancias que solo pueden ostentar los socios.

Parece obvio que la actividad que realiza Micro Producciones S.L., mediante la ideación, preparación y realización de programas de radio y televisión, excede con mucho, ese carácter personal que caracteriza a la prestación, por ejemplo de un profesional de la abogacía, no solo porque, en efecto, no se exige una específica titulación ni tampoco la colegiación en el correspondiente organismo, sino porque, el ejercicio de la actividad, exige la participación de otros muchos medios técnicos, materiales y humanos, que se ejercitan, en ocasiones por personas individuales o a través de otras empresas.

Sin poner en duda, la especial significación de la persona del Sr. Adriano a la hora de contratar un determinado programa, no puede obviarse que su intervención necesita de la colaboración de otros muchos elementos, y como la propia Dirección General de Tributos, ha entendido, en la contestación a la consulta número 0074-2006, de 26 de marzo de 2007, formulada por la recurrente, " *Por lo que se refiere a la presentación por parte de uno de los socios de la empresa, pero en nombre y por cuenta de aquella, de los programas creados, producidos y realizados por la misma, no constituye una actividad independiente diferente de la señalada, sino que forma parte de la actividad del epígrafe 961.1, "Producción de películas cinematográficas (incluso video) a la que complementa".*

SEPTIMO.- Tampoco es compartido por la Sala, el otro argumento esgrimido por el TEAC en la resolución que ahora se combate, de que, aún cuando la entidad Micro Producciones S.L., constituye una organización empresarial,

la actividad que ejerce no está desvinculada de la personalidad profesional de Adriano .

Considera la Sala que la vinculación del Sr. Adriano a la actividad, que no se discute, no implica por si misma, que dicha actividad analizada en su conjunto, no pueda ser considerada como una auténtica actividad empresarial.

En primer término, así lo entendió la propia Dirección General de Tributos en la Consulta vinculante anteriormente mencionada, pues basta la lectura de la misma, para colegir que, en efecto la DGT llega a la conclusión de que la discutida actividad debe clasificarse en el epígrafe 961.1 de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (LA LEY 2537/1990), epígrafe que se refiere a "Producción de películas cinematográficas (incluso video) ".

Dice la Dirección General de Tributos en la citada contestación :

" 3º) Una vez sentado lo anterior, y centrándonos en la cuestión planteada, resulta que, de los datos aportados en el escrito de consulta por la sociedad consultante, se desprende que la actividad a clasificar consiste en la creación, producción y realización de programas audiovisuales de entretenimiento para emisoras de radio y cadenas de televisión, sin que la empresa productora realice la emisión de los mismos, pero con la particularidad de que, una vez concebidos, desarrollados y producidos, son presentados por un socio y administrador de la empresa.

Dicha actividad no se encuentra clasificada expresamente en las Tarifas de Impuesto, por lo que, en aplicación del procedimiento previsto en la regla 8ª de la Instrucción antes mencionada, la sociedad consultante deberá clasificarse en el citado epígrafe 961.1 " Producción de películas cinematográficas".

La respuesta ofrecida por la Dirección General de Tributos, está en la misma línea que otras emitidas respecto de actividades similares, como la Consulta número 1403-39, de 27 de julio de 1999, relativa a una sociedad que produce programas de radio y televisión de cocina, en los que uno de los socios aparece en los programas cocinando, y en la que Dirección General concluye que *" la actividad desarrollada debe clasificarse, en base a lo expuesto, como actividad empresarial, por lo que no cabe considerar que la sociedad cumpla los requisitos del artículo 75.1 c), y por tanto, la entidad no estará incurso en el régimen de transparencia fiscal".* A la misma conclusión llega la DGT en Consulta número 1860, de 17 de octubre de 2001, contestando a la pregunta formulada respecto del epígrafe que corresponde en las tarifas del IAE a la actividad de producción de un programa de televisión, respondiendo dicho organismo que debe clasificarse en el epígrafe 961.1 de la sección 1ª, por ser la que por su naturaleza más se asemeja.

Además de lo expuesto, considera la Sala que los datos aportados por la recurrente relativos a los gastos de personal en su totalidad (empleados fijos y temporales), que ascendieron a 1.137.434,10 € en el periodo regularizado; la existencia de modelos 190 sobre las retenciones practicadas (385.691,70 €), el valor del inmovilizado, según figura en las cuentas anuales (742.735,68 €) y las numerosas facturas que se corresponden con gastos de redacción, realización y producción de los programas, contratación de personajes famosos, vestuario, facturas de servicios técnicos y publicitarios, etc, obrantes al expediente, ponen de manifiesto, la existencia de una autentica organización empresarial, en el sentido que se define en el artículo 25.1 de la ley del IRPF , es decir, "la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos , con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Todo lo cual, lleva a la Sala a la convicción de que procede la estimación de la presente demanda, por entender que, en efecto la actividad desarrollada por la entidad recurrente tienen carácter empresarial y en consecuencia no procede la aplicación del régimen de transparencia fiscal.

OCTAVO.- Finalmente, sorprende a la Sala, que la resolución del TEAC impugnada, no rebate el contenido de las

Consultas de la DGT que se han expuesto, cuando es lo cierto que la actora, y así consta en el expediente las aportó y las debatió con amplitud, tanto en su escrito del recurso de alzada frente a la resolución del TEAR de Cataluña, como en la inicial reclamación económico-administrativa interpuesta ante el Tribunal Regional.

Y pese a que, tanto en el Acuerdo de liquidación como en la resolución del TEARC de Cataluña, se reconoce el aumento en la complejidad de la actividad de la entidad, así como en el número de las personas involucradas, que le llevan a manifestar de forma literal que Micro Produccions tiene cierta estructura empresarial, sin embargo, la resolución del TEAC objeto del presente recurso, confirma las anteriores resoluciones administrativas por los mismos fundamentos sin rebatir el criterio que la propia Administración ha emitido en las Consultas aludidas que ni siquiera menciona.

Como ha señalado esta Sala en el recurso 36/2009,

"Decíamos entonces, y reiteramos ahora, que es esencial para la resolución de este litigio un pronunciamiento sobre la invocación en la demanda de la doctrina de los actos propios por parte de la Administración, basada en el aforismo latino "venire contra factum proprium non valet", conforme al cual nadie puede ir contra sus propios actos, a menos que se tachen de ilegales o contrarios al ordenamiento jurídico. Para la Administración pública, que de acuerdo con el mandato del artículo 103 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) "sirve con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho", dicho principio adquiere un valor cualitativamente distinto al que opera en el ámbito de las relaciones entre particulares, campo del Derecho privado donde nació ese principio general, pues no sólo supone la vinculación con los propios actos de decisión adoptados, en tanto sean susceptibles de crear efectos favorables para el interesado o con terceros, sino que supone un límite del ordenamiento jurídico a la discrecionalidad en el actuar administrativo y prevención del mayor peligro de ésta, cual es la arbitrariedad (art. 9.3 de la CE (LA LEY 2500/1978), que consagra el principio jurídico de "interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos"). Desde esa perspectiva, la vinculación al acto propio de voluntad es signo de buena fe y de respeto a la confianza legítima que la exteriorización de esa voluntad haya podido ocasionar en el destinatario del acto o en terceros.

También es preciso significar que si de la desvinculación o desconocimiento por parte de la Administración a su propio criterio manifestado en un acto propio lo que se ocasiona es un trato injustificadamente desfavorable para otro administrado, se produce consecuentemente una infracción del principio de igualdad y de prohibición de la discriminación (art. 14 CE (LA LEY 2500/1978)) y, en cierto modo, también del art. 31.1 de la propia CE, pues la igualdad que constituye una de las notas distintivas del sistema tributario no sólo se constriñe a la dimensión normativa del sistema, sino que reclama indefectiblemente, en la aplicación de los tributos, que las situaciones jurídicas idénticas den lugar a la obtención de actos también iguales o concordantes, evitando las indiscriminadas diferencias de trato en relación con situaciones idénticas.

Cabe mencionar, para resaltar los elementos esenciales del principio general prohibitivo del "venire contra factum proprium", los reseñados en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2011 (LA LEY 72277/2011), dictada en el recurso de casación nº 5261/2007), que se expresa en los siguientes términos:

"En el primer motivo, los recurrentes denuncian la infracción de la doctrina de los actos propios, consolidada jurisprudencialmente.

Sostienen en apoyo de tal motivo que la sentencia recurrida pasa por alto que la Administración demandada admitió expresamente que a la solicitud de reversión formulada en el año 2001 le era aplicable el régimen jurídico previsto en los artículos 54 y 55 de la Ley de Expropiación Forzosa (LA LEY 43/1954), en la redacción anterior a la reforma operada por la Disposición Adicional Quinta de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre (LA LEY 4217/1999). Y

ello porque la Resolución denegatoria de la reversión se apoyaba en un informe de 15 de noviembre de 2001 del Asesor Jurídico General en el que así se advertía".

"De igual modo, argumentan los recurrentes en este primer motivo casacional que, frente a la doctrina sentada en la STS de 19 de abril de 2007 , que parcialmente reproducen, la Sentencia de instancia desconoce la doctrina de los actos propios en cuanto que no reconoció el del Ministerio de Defensa que consideró aplicable el régimen jurídico posterior a la modificación legal citada".

"Este motivo de casación no podrá prosperar según se concluye tras examinar lo que en el mismo se plantea.

Con la invocación de la doctrina de los actos propios, los recurrentes desconocen que la aplicación de la misma no puede imponerse a la aplicación de normas de carácter imperativo como son aquéllas de las que la Sala de instancia hizo uso para resolver la cuestión litigiosa. Lo dijimos así en nuestra STS de 9 de marzo de 2009 (LA LEY 14511/2009) (Rec. Cas. 8169/2004) cuando razonamos que "Tal doctrina no rige en ámbitos extraños al poder de disposición de las partes, ciñendo su eficacia a los casos en los que cabe que creen, modifiquen o extingan derechos, definiendo una específica situación jurídica [véase la sentencia de 12 de marzo de 2002 (LA LEY 4679/2002) (casación 5398/94 , FJ 4º.b)]".

"Abundando en lo expuesto, no estará de más traer a colación lo que también decidimos en STS de 6 de octubre de 2010 (Rec. Cas. 1121/2007), en la que, tratando la allí denunciada infracción del de los actos propios, se dijo lo siguiente:

"Resulta oportuno recordar que, en relación con este principio, en la sentencia de esta Sala de 5 de enero de 1999 (RC 10679/1990), dijimos: «[...] En la S.T.C. de 21 de abril de 1988, nº 73/1988 , se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (fº.jº. 1 º y 2º), 13 de febrero de 1992 (fº.jº. 4 º), 17 de febrero , 5 de junio y 28 de julio de 1997 . Un día antes de la fecha de esta sentencia se ha publicado en el BOE la Ley 4/1999 (LA LEY 156/1999), de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LA LEY 3279/1992). Uno de los artículos modificados es el 3º, cuyo nº 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente»".

"Y en la sentencia de esta Sala de 16 de septiembre de 2002 (LA LEY 10310/2003) (RC 7242/1997), se afirma: «Además, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el

ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (LA LEY 102/1958), 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992 (LA LEY 3279/1992), modificada por Ley 4/1999 (LA LEY 156/1999)), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos”.

“Con base en la jurisprudencia citada, no cabe, pues, imputar a la Sala de instancia la infracción denunciada en este motivo de casación ya que se limitó aquélla, como debía, a hacer aplicación de unas disposiciones legales dotadas de la imperatividad que, con otros caracteres, define a las normas jurídicas, omitiendo cualquier actuación de la Administración allí demandada que implícitamente entendió contraria al ordenamiento jurídico. El motivo, en consecuencia, será desestimado como se anunció”.

La exclusión, en el asunto enjuiciado por el Tribunal Supremo, obedece al hecho de que ese principio rector de la vinculación al acto propio no puede prevalecer frente a la aplicación de normas imperativas, de obligado sometimiento, en el sentido de que si el acto propio que se invoca es disconforme a Derecho, no puede proclamarse el mantenimiento de esa voluntad contraria a los mandatos imperativos de las normas para perpetuarla en otro acto administrativo distinto, pues en tal caso se estaría consolidando una actuación que se sabe ilegal.

Ahora bien, tal caso es distinto del que ahora se examina, si se tiene en cuenta que, de una parte, que la Inspección, al suscribir de conformidad con el comprobado un acta en la que se reconocen ciertos hechos, no hace sino constatar una realidad determinada, basada en la apreciación de determinados indicios y en extraer una conclusión jurídica a partir de la reunión de todos ellos (la naturaleza urbanística de la finca, aún no ultimado su proceso urbanizador, el objeto social de la empresa -limitada a la promoción de edificaciones, que no de terrenos-, la existencia de arrendamientos previos, etc.). De ahí que no quepa hablar de ilegalidad de dicho acto de voluntad de la Administración tributaria. ”

NOVENO.- Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar el recurso contencioso administrativo en los términos más arriba señalados.

A tenor del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , procede la imposición de condena en costas a la Administración.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia nacional, ha decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador, D. Anibal Bordallo Huidobro, en nombre y representación de la entidad MICRO PRODUCCIONS, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, a que las presentes actuaciones se contraen y, **DECLARAR** la nulidad de la citada resolución, por ser contraria al ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes

a la citada declaración de nulidad.

Con imposición de las costas procesales devengadas a la Administración.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio (LA LEY 1694/1985) del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

