Roj: **SAN 3454/2021** - **ECLI:ES:AN:2021:3454**

Id Cendoj: **28079230042021100309**
Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **4**
Fecha: **29/06/2021**
Nº de Recurso: **240/2017**
Nº de Resolución:
Procedimiento: **Procedimiento ordinario**
Ponente: **SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000240 /2017

Tipo de Recurso: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Núm. Registro General: **03277/2017**

Demandante: Dª Emilia

Demandado: **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: **D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA**

S E N T E N C I A Nº :

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Dª. CARMEN ALVAREZ THEURER

Dª. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintinueve de junio de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 240/2017,** interpuesto por **Dª Emilia ,** representada por la Procurador de los Tribunales Dña. Irene Aranda Varela, impugnando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de noviembre de 2014, desestimatoria del recurso de alzada que la aquí demandante interpuso contra la del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre de 2014, ésta a su vez desestimatoria de las reclamaciones números NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , resueltas acumuladamente y formuladas contra las liquidaciones tributarias y los acuerdos sancionadores, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Santos Honorio de Castro García, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La recurrente expresada interpuso ante esta Sala con fecha 5 de junio de 2017, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

SEGUNDO.- La recurrente formalizó la demanda mediante escrito presentado el 16 de enero de 2018, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: *"Se sirva tener por presentado este escrito, con sus copias y por interpuesta DEMANDA contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2014, por la que se resuelve acumuladamente las reclamaciones números NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , relativas a las liquidaciones tributarias practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2007, 2008 y 2009, y tras la tramitación oportuna, dicte sentencia por la que: 1. Estime el recurso y declare la anulación de la Resolución recurrida. 2. Se condene en costas a la parte contraria. Es justo."*

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 8 de marzo de 2018, en el que tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación íntegramente la resolución impugnada.

CUARTO.- Tras fijarse la cuantía del procedimiento en 1.824.181,62 euros y practicarse la prueba propuesta por la actora se otorgó a las partes el trámite para presentar conclusiones sucintas, y presentadas se señaló para que tuviera lugar la votación y fallo el 9 de junio de 2021, fecha en la que tuvo lugar.

QUINTO.- Mediante Diligencia de Ordenación de 29 de junio de 2021 se acordó unir a los autos la comunicación y los testimonios de las sentencias enviados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso jurisdiccional la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de noviembre de 2014, desestimatoria del recurso de alzada que la aquí demandante interpuso contra la del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre de 2014, ésta a su vez desestimatoria de las reclamaciones números NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , resueltas acumuladamente y formuladas contra las liquidaciones tributarias y los acuerdos sancionadores, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

SEGUNDO.- En la demanda rectora de estos autos se ejercita una pretensión de carácter anulatorio, referida tanto a la resolución del Tribunal Económico-Central objeto de impugnación y a su precedente del TEAR de Madrid, como a la propias liquidaciones tributarias y acuerdos sancionadores, que fueron dictados por el IRPF correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008, por un lado, y 2009, por otro.

En pro de dicha pretensión se combaten todos y cada uno de los argumentos de la resolución del TEAC objeto de impugnación, planteándose en síntesis los siguientes argumentos:

a) En primer lugar, la Inspección no ha actuado conforme a Derecho a la hora de determinar el valor de mercado de la operación vinculada entre la entidad Creative Management y Producciones, S.L.U. y la socia doña Emilia .

Ello es así porque ha valorado dicha operación imputando a la socia el cien por cien de los ingresos obtenidos por la entidad durante los períodos objeto de comprobación, corrigiendo el importe de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos y fijando como precio medio comparable el facturado por la entidad a terceros clientes, considerando que la citada entidad carece de medios personales y materiales, de lo que se colige indebidamente que no desarrollaba una auténtica actividad empresarial; cuando lo cierto es que sí la realizaba, aportando valor añadido a los servicios prestados por la socia y contando con una estructura empresarial amplia y organizada con medios materiales y personales adecuados a dicho fin. Además, existen en el expediente documentos suficientes para establecer el precio medio comparable en un porcentaje distinto al 100%, dado que hay constancia de servicios similares prestados por la propia entidad a terceros y por otras entidades en representación de la recurrente.

b) Los acuerdos de liquidación adolecen de la debida motivación en cuanto a los ajustes realizados en aplicación del artículo 16.8 del TRLIS (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En este punto se llama la atención de que el artículo 14.1.e) TRLIS regula dos ajustes distintos: el primario, que supone el aumento de la base imponible del socio y el correlativo reconocimiento del gasto en la sociedad

para evitar una menor tributación; el secundario, que persigue restituir la situación patrimonial de las partes vinculadas, calificando adecuadamente la transferencia de fondos entre el socio y la sociedad y otorgando, según los casos, el tratamiento fiscal de distribución de beneficios o aportación de capital; resultando así ambos ajustes necesarios para restablecer la situación que se hubiera producido entre partes independientes y en condiciones de plena competencia. Mas en los acuerdos de liquidación sólo refleja el ajuste primario obviando el segundo aspecto, lo que se dice sin perjuicio del límite de la " *reformatio in peius*" que pudiera ocasionar la práctica de este ajuste.

c) En un tercer bloque argumental se cuestiona la no deducibilidad de los gastos relativos al inmueble sito en la CALLE000 NUM004 de Alcobendas -no es objeto de controversia la deducción de los gastos en consumos del inmueble de la AVENIDA000 que constituía en aquellos años el domicilio habitual de la actora-; así como los gastos debidos a vestuario, cosméticos, tratamientos de estética y belleza y tratamientos dentales.

Respecto al inmueble de la CALLE000 , se aduce que dicho bien fue adquirido a finales de 2008 con la finalidad de establecer allí la sede social de la entidad y de albergar las tareas de representación, administración, gestión, producción, de agencia de colocación de artistas, de estudio de producción y grabación y de escenario para todo tipo de eventos publicitarios. En el año 2009 se acometió una importante reforma para acondicionar el inmueble a esas actividades; combatiéndose en este punto todas y cada una de las razones esgrimidas por la Inspección cuando considera que el destino del reiterado inmueble es el uso privativo de vivienda de la recurrente, extremo que se niega de manera reiterada, dado que -se argumenta- dentro del mismo se desarrollaba una verdadera actividad económica.

Por otro lado, y en lo que hace a los gastos de vestuario, cosméticos, etc., su deducibilidad se justifica en la propia profesión de la recurrente quien tiene que cuidar de su imagen (" *Emilia es imagen*), dándose además la circunstancia de que el vestuario de Creative ha sido utilizado en eventos y programas televisivos.

d) Por último, se cuestionan los acuerdos sancionadores, a los que reprocha una falta de motivación en cuanto a la justificación del elemento subjetivo de la culpabilidad y a la determinación de la base de la sanción.

Respecto a esto segundo, se señala, por un lado, que la cuantía de la sanción en los ejercicios 2007 y 2008 debió calcularse sobre la base de la cuota dejada de ingresar que hubiera resultado de imputar el 80% del rendimiento sobre el valor de mercado y sin considerar como mayor rendimiento los gastos no deducibles regularizados por la Inspección; y, por otro, en el ejercicio 2009 debió calcularse teniendo en cuenta que la contribuyente imputó el 70% de los rendimientos, con lo que la base de la sanción debería ser, en su caso, la cuota dejada de ingresar valorando la operación vinculada en ese porcentaje, no al 100%, y no teniéndose tampoco en cuenta los gastos no deducibles.

TERCERO.- Po r su parte el Abogado del Estado, en la representación de la Administración demandada que legalmente ostenta, se opone a los anteriores argumentos y pretensión, reproduciendo buena parte de los razonamientos expresados en la resolución del TEAC objeto de impugnación.

CUARTO.- La principal cuestión litigiosa consiste, como se ha visto, en determinar la conformidad a derecho de la regularización practicada a la recurrente por el IRPF de los ejercicios 2007 y 2008, por un lado, y 2009, por otro, ambas llevadas a cabo tras el procedimiento de valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas respecto a la retribución que aquella percibió en esos años por los trabajos realizados para la sociedad CREATIVE MANAGEMENT PRODUCCCIONES, SLU, de la que la misma es administradora y socia del 100% del capital.

Pues bien, cumple ya señalar que respecto de esta misma problemática ha recaído sentencia de fecha 20 de febrero de 2019 dictada por la Sala homónima del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección 5ª, en el recurso 373/2017, en la que se conoció de la regularización de la misma operación vinculada que nos ocupa en relación a la entidad CREATIVE MANAGEMENT PRODUCCCIONES, SLU, en ese caso por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los mismos ejercicios. Y reseñar también que el mismo Tribunal ha dictado las sentencias de 12/12/2018 en el recurso 372/2017, sobre liquidaciones por el IVA de 2007 y 2008 y correspondiente sanción; y de 05/02/2019 en el recurso 374/2017, por el mismo concepto.

Ahora nos interesa para la presente litis la primera de las sentencias mencionadas, cuyos fundamentos jurídicos reproduciremos en lo que resulte atinente para nuestro supuesto, en tanto en ellas se da respuesta a prácticamente todas las cuestiones suscitadas en el escrito rector del actual proceso; y también en aras de preservar el principio de unidad de doctrina, como manifestación, a su vez, de los de igualdad y seguridad jurídica reconocidos respectivamente en los artículo 14 y 9.2 de la Constitución.

En el fundamento jurídico segundo se recogen los antecedentes fácticos relevantes, debiendo destacarse los siguientes:

"...Existe constancia, asimismo, que Dª Emilia ha interpuesto las reclamaciones n° NUM001 , n° NUM000 , n° NUM003 , n° NUM002 contra el acuerdo de liquidación, dictado por la Dependencia Regional de la AEAT, derivado del acta de disconformidad A02 n° NUM005 , practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2007 y 2008 y contra el acuerdo de liquidación, dictado por la Dependencia Regional de la AEAT, derivado del acta de disconformidad A02 n° NUM005 , practicada en concepto de IRPF, ejercicio 2009 y contra los acuerdos sancionadores por infracciones tributarias derivadas de las anteriores liquidaciones, por el mismo Impuesto y ejercicios.

La sociedad Creative, a su vez, ha interpuesto reclamaciones n° NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de la AEAT, derivado del acta de disconformidad A02 n° NUM010 practicada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008, contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de la AEAT, derivado del acta de disconformidad A02 n° NUM011 practicada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009 y contra los acuerdos sancionadores por infracciones tributarias derivadas de las anteriores liquidaciones, por el mismo Impuesto y ejercicios.

Pues bien, en el presente recurso, como hemos manifestado anteriormente, se cuestionan las liquidaciones provisionales que derivan de las actas de disconformidad A02- NUM012 (Impuesto de sociedades, ejercicios 2007 y 2008) y A02- NUM013 (Impuesto de Sociedades ejercicio 2009), efectuadas por la inspección en las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general incoadas con fecha 18/03/2011 en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007-2008 y 2009, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008. En las referidas actas se regulariza el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, tanto en lo concerniente a la valoración de la operación vinculada entre la sociedad recurrente y Dª Emilia , única socia y administradora de aquella durante los ejercicios comprobados, como en lo que respecta a la deducibilidad de determinados gastos.

Las actuaciones se iniciaron con respecto a la sociedad "Pati Conde S.L.U.", constituida el 16/04/2007, que el 28/06/2011 pasoì a denominarse Creative Management y Producciones S.L. El domicilio inicial se encontraba en c/Emilio Arrieta nº 5, San Sebastián de los Reyes (Madrid). Dicho inmueble era propiedad de Dª Emilia , única socia y administradora de Creative Management, quien tenía además en el lugar su domicilio fiscal. Posteriormente, con fecha 4/12/2008 se produjo un cambio de domicilio, pasando a situarse en el inmueble sito en C/ CALLE000 NUM004 , NUM014 Alcobendas (Madrid), adquirido en fecha 14/11/2012 y objeto de una importante reforma. ...

Todos los ingresos derivados de estos contratos están relacionados con actividades de presentación y actuación de Dª Emilia , en calidad de actriz en programas de entretenimiento y galas, así como campañas publicitarias. La intervención de su administradora y participe única constituía el único elemento de la prestación del servicio correspondiente. Asimismo, en el contrato privado suscrito por la sociedad con Dª Emilia el 1/09/2007 de cinco años de duración, prorrogable, se comprueba que la artista, "decide confiar toda su actividad artística y profesional" a la recurrente como "ASESOR- MANAGER", "facultándole para suscribir en su nombre contratos y compromisos de toda clase, orden y naturaleza, para el desarrollo de la actividad artística y profesional de LA ARTISTA en cualquier punto de España o del extranjero." Como contraprestación, se pacta que la recurrente "percibirá el 20 por ciento de todas las cantidades brutas percibidas o devengadas por la artista durante la vigencia del contrato. El asesor-manager percibirá los honorarios fijados en esta cláusula, de todos aquellos contratos o compromisos contractuales, que hayan sido convenidos por el mismo durante la vigencia de este contrato o sus prorrogas." Sin embargo, no consta que se hubiera realizado ningún abono a Dª Emilia en concepto de retribuciones de ningún tipo en el ejercicio 2007. En 2008, las retribuciones de la socia y administradora ascendieron a 42.000,00 €, como rendimientos de trabajo. Y en 2009 percibió 32.818,776 € como rendimientos de trabajo y 400.000,00 €, como rendimientos de actividad profesional.

Como medios materiales para el desarrollo de su actividad, la sociedad recurrente cuenta, tal como se ha expuesto, desde el 28/11/2008 con el inmueble sito en c/ CALLE000 NUM004 , NUM014 , de Alcobendas (Madrid), que fue objeto de una importante reforma, pero en cuyo proyecto figura a nombre de Dª Emilia . Y como medios personales, no se ha verificado la existencia de personal por cuenta ajena en 2007, pues no presentoì el modelo 190 de retenedores. En fecha 3/12/2008, se contrató los servicios de D. Fructuoso , hermano de Dña. Emilia como auxiliar administrativo, y de Dª Celestina , con la misma categoría, aunque no se aporta contrato escrito. Se debe resaltar que esta última ha facturado servicios profesionales de prensa y comunicación, ha actuado como representante de la Sra. Emilia en la firma de contratos profesionales celebrados sin intervención de la recurrente, y es administradora de otras sociedades, entre ellas la suya propia, Julia Higueras Producciones S.L.U., Anoche tuve un Sueño S.L., y Kapda Mandir S.L., de la que es socia Dña. Emilia . Asimismo, desde el 1/08/2009, se contrataron los servicios de D. Joaquín como auxiliar administrativo. El sr. Joaquín es administrador de la sociedad, Sistema Administrativo Fiscal S.L., que factura a la recurrente por servicios de

asesoría y es apoderado de la misma desde 1/01/2008. Por otro lado, desde el 1/08/2009, se contrata con carácter temporal como Jefe de Comunicación Nivel 1 a Dª Estibaliz , que también ha facturado servicios profesionales a la actora y forma parte de los equipos de las sociedades Anoche Tuve un Sueño S.L. y Julia Higueras Producciones S.L.U.

En los ejercicios 2007 y 2008, de los gastos declarados (26.244,22 € en 2007 y 102.234,84 € en 2008) no se consideran deducibles los gastos de reparaciones y suministros que tienen que ver con el inmueble que es propiedad de la socia-administradora, situado en la c/ AVENIDA000 de S. Sebastián de los Reyes. Tampoco se admiten como gastos las cuotas de gimnasio de la actriz, ni las compras realizadas por ella: de menaje, regalos, vestuario, artículos y tratamientos de belleza; ni el importe de la comisión de compra del inmueble de la c/ CALLE000 ni la amortización o gastos de los que no se aporta el soporte justificativo o el aportado se considera insuficiente. En el mismo sentido, en el ejercicio 2009, de los 758.515,01 € de gastos contabilizados y deducidos, 142.758,65 euros se consideran gastos relacionados con la actividad artística. El resto de gastos declarados y deducidos no se consideran gastos correlacionados con los ingresos, ni con bienes patrimoniales afectos calificados como liberalidades.

Resultado de la regularización y una vez realizada la corrección valorativa de la operación vinculada, se minora la base imponible en cada ejercicio por el importe del gasto que representan los servicios prestados por la socia a la sociedad, y se incrementa la base imponible en el importe de los gastos declarados cuya deducibilidad no se admite."

En el fundamento tercero se trata ya el tema de la valoración de las operaciones vinculadas, señalándose:

"De bemos comenzar precisando que no es un hecho controvertido la vinculación entre la sociedad CREATIVE y la Sra. Emilia . Vinculación que otro lado, es evidente, dada su condición de socia y administradora única de la misma, ostentado el 100% de las participaciones. Pues bien, los datos que figuran en la liquidación recurrida ponen de relieve que la sociedad no contaba con medios humanos idóneos para realizar los trabajos facturados, más allá de la propia Sra. Emilia . De modo, que sus cualidades personales se presentan como esenciales para la realización de las tareas consistentes u propias de su faceta como actriz y presentadora. Es decir, lo que se contrataba en la empresa eran los servicios profesionales de la parte actora, sin que la sociedad aportase algún valor añadido en relación a dichas prestaciones. Dentro del ejercicio de la actividad económica que desarrollaba, no se puede incluir la realización de otras actividades meramente accesorias como las meras labores de organización que en su caso podían prestar los terceros contratados por la sociedad. Es obvio que estas personas no prestaban los servicios económicos facturados a terceros y son irrelevantes para los mismos. Además, en torno a los mismos, se debe señalar que en 2007, la sociedad no contaba con ningún empleado, en 2008 sólo se contratan al final del ejercicio y en 2009, a partir de agosto, tratándose de personas vinculadas a la actriz y socia única de la recurrente por razones de parentesco (su hermano) o por participar en otras sociedades relacionadas o ser proveedoras de servicios a la recurrente, sin que por supuesto ninguno de estos servicios secundarios fuese equiparables a los de la Sra. Emilia . La sociedad carece de medios materiales, pues el único del que dispone es el inmueble situado en la c/ CALLE000 , propiedad de la sociedad, pero residencia personal de la socia única y que ha sido objeto de una importante reforma para uso residencial, sin que la utilización esporádico del mismo para algún spot pueda equivaler a la afectación del mismo a la actividad. Posteriormente, desarrollaremos este aspecto al aludir a los gastos.

Sentado lo anterior, hay que recordar, además, que el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, conforme a lo establecido en el art. 16.1 de la Ley General Tributaria , y en este supuesto, como ya se ha señalado, los trabajos fueron llevados a cabo de manera exclusiva por la socia persona física, razones por las que los rendimientos obtenidos estaban sometidos al IRPF y no al Impuesto sobre Sociedades.

Así las cosas, la cuestión debatida se centra ahora en la valoración de la operación realizada entre la sociedad Creative Management y Producciones S.L y D.ª Emilia , calificada como operación vinculada, en los términos previstos en el artículo 16.3 a) y b) 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. La valoración de tales operaciones se regula en el mismo precepto, artículo 16.1 1 º que precisamente nos remite al valor normal de mercado. En este sentido, se entiende como valor de mercado, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. Al tener en cuenta el valor de mercado, no es aplicable la regla interesada en la demanda y regulada en el artículo 16.8 del mismo texto legal . En este caso, el trabajo realizado por la Sra. Emilia es una prestación de carácter personalísimo, en tanto en cuanto la prestación de servicios efectuada por la sociedad tiene en cuenta las cualidades personales de la persona física. Es importante destacar que todos los ingresos de la sociedad derivados de los distintos contratos están relacionados con actividades de presentación y actuación de la Sra. Emilia en calidad de actriz en programas de entretenimiento, galas o campañas publicitarias. Ello supone que los activos se reducen en esencia a las cualidades de la persona física, que es a su vez quien asume el riesgo.

La parte recurrente cuestiona que se haya elegido el mecanismo sobre precio libre comparable para llevar a cabo la valoración de sus servicios, previsto en la letra a) del artículo 16.4.1° Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En esencia, aduce la existencia de unos porcentajes de tributación diferentes atendiendo a la existencia de distintos contratos.

Sin embargo, y como resulta de la normativa expuesta, el principio básico que rige en la valoración de operaciones entre personas vinculadas, es la comparación de las condiciones de la operación vinculada -la realizada entre la Sra. Emilia y la sociedad Creative- y las condiciones de las operaciones entre empresas independientes -como serían las realizadas por la sociedad para sus clientes/terceros-. Y en el caso que nos ocupa, la AEAT contoì con un comparable interno, que no era otro que el precio en que se valoraban las operaciones entre la sociedad y sus clientes, de los que recibía ingresos por los servicios prestados por su socia, parámetro que cumple las condiciones de comparabilidad.

A estos efectos, a partir de los ingresos que Creative Managemente y Producciones SLU ha obtenido de sus clientes (terceros sujetos pasivos independientes entre los que se encuentra Globo Media, S.A, Conservar Garavilla, Voragine Producciones S.L.L, el Corte Inglés...), por los servicios que a esos clientes les prestoì D.ª Emilia , y una vez corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad (no admitiéndose la deducibilidad los gastos no relacionados con la actividad), se calcula el valor de mercado de las operaciones, con el siguiente resultado:

"Los ingresos obtenidos en 2007 por la sociedad CREATIVE MANAGE-MENT Y PRODUCCIONES SLU han sido de 474.480 euros, y todos ellos derivan de prestaciones de servicios realizadas por su socio para sus clientes (en 2007 el único cliente es JUSTMODA SL). De los 26.244,22 euros de gastos contabilizados y deducidos en el ejercicio 2007, 3.512,88 euros se consideran gastos relacionados con la actividad artística. El resto de gastos declarados y deducidos no se consideran gastos correlacionados con los ingresos ni con bienes patrimoniales afectos, y se consideran liberalidades -gastos relacionados con un inmueble que es propiedad de la socia, gastos personales de la socia-. Los ingresos obtenidos en 2008 por la sociedad CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU han sido de 1.271.290,32 euros, y todos ellos derivan de prestaciones de servicios realizadas por su socio para sus clientes (en 2008 los clientes son GLOBOMEDIA, CONSERVAS GARAVILLA YVORAGINE PRO-DUCCIONES). De los 102.234,84 euros de gastos contabilizados y deducidos en el ejercicio 2008, 42.000 euros son el salario abonado a la socia administradora. 627,42 euros abonados a empleados (el hermano de la socia y a Celestina) y 282,95 euros de cuotas de Seguridad Social. Del resto de gastos declarados y deducidos, tan sólo 10.102,36 euros que se consideran gastos correlacionados con los ingresos; siendo los no admitidos los que tienen que ver con bienes patrimoniales no afectos (inmueble de la c/ CALLE000 de Alcobendas), y los que se consideran liberalidades -gastos personales de la socia -. La Inspección valora la operación vinculada objeto de este procedimiento en 470.967,12 euros en el periodo 2007 y en 1.261.188,02 euros en 2008, que es la diferencia entre los ingresos obtenidos, y los gastos que considera deducibles y relacionados con la actividad artística. En el valor normal de mercado de 2008, se incluye la remuneración que la sociedad abonó a la socia, por importe de 42.000 euros.

Es por tanto, un valor de mercado distinto del valor convenido por las partes, puesto que en 2007 no hubo retribución alguna a la socia y en 2008 fue de 42.000 euros. Esas valoraciones convenidas han determinado una tributación en conjunto (sociedad y socia) inferior a la procedente si hubieran aplicado el valor de mercado. Por lo tanto, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario como consecuencia de dicha corrección valorativa."

Como consecuencia de la valoración de las operaciones a valor de mercado, la Inspección propone las disminución de las bases imponibles declaradas en 2007 (470.96712 €) y 2008 (1.219.188 €).

Por su parte, el acuerdo de liquidación del ejercicio 2009 refleja la corrección del valor de la operación vinculada y su efecto sobre la base imponible en los siguientes términos:

"Los ingresos obtenidos en 2009 por la sociedad CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU han sido de 15.558.375 euros, y todos ellos derivan de prestaciones de servicios realizadas por su socio para sus clientes (en 2009 el único cliente es GLOBOMEDIA SL). De los 758.515,01 euros de gastos contabilizados y deducidos en el ejercicio 2009, 142.758,65 euros se consideran gastos relacionados con la actividad artística.

El resto de gastos declarados y deducidos no se consideran gastos correlacionados con los ingresos ni con bienes patrimoniales afectos, y se consideran liberalidades -gastos relacionados con un inmueble que es propiedad de la socia, gastos personales de la socia-.

La Inspección valora la operación vinculada objeto de este procedimiento en 1.415.616,35 euros en el periodo 2009, que es la diferencia entre los ingresos obtenidos, y los gastos que considera deducibles y relacionados con la actividad artística. En el valor normal de mercado, se incluye la remuneración que la sociedad abonó a la socia,

por importe de 432.818,77 euros (400.000 como rendimiento de actividad empresarial y 32.818,77 euros como rendimiento del trabajo." Es por tanto, un valor de mercado distinto del valor convenido por las partes, 432.818,77 euros. Esa valoración convenida ha determinado una tributación en conjunto (sociedad y socia) inferior a la procedente si hubieran aplicado el valor de mercado. Por lo tanto, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario como consecuencia de dicha corrección valorativa.

Por tanto, la valoración fue realizada partiendo de los datos de la propia sociedad y considerando el carácter personal del servicio prestado. No obstante, se procedió a tener en cuenta los gastos pagados por la sociedad -en los que hay que incurrir para obtener los ingresos considerados en la operación vinculada- y que realmente están relacionados con la actividad de ésta.

Así, para valorar la operación vinculada realizada entre la socia y Creative 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 y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Sobre este extremo, es elocuente la diferencia existente entre los rendimientos obtenidos por Creative de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por la Sra. Emilia (474.480,00 € en 2007, 1.271.290,32 € en 2008 y 1.558.375,00 € en 2009), mientras que las cantidades que dicha sociedad abonó a la persona física por esos mismos servicios se limitaron a 0 en 2007, 42.000 € en 2008 como rendimientos del trabajo y 32.818,77 € como rendimiento de trabajo y 400.000 € como rendimientos de actividad profesional en 2009. Estas diferencias no quedan justificadas en modo alguno con la intervención de la sociedad, cuya actividad, como antes se ha dicho, no añadió valor a lo realizado por la persona física ya que no aportó ningún activo propio relevante, habiéndose limitado a pagar gastos necesarios para el desarrollo de la actividad de carácter personal.

En resumen, dado que los servicios que la sociedad Creative prestaba a terceros requerían necesariamente la intervención de su socia única, que era quién realmente los prestaba, y que dicha sociedad le abonó unas cantidades notablemente reducidas, tras haber facturado la sociedad ingresos por importe que sobrepasaron el millón de euros en 2008 y 2009, es evidente que estos ingresos no fueron valorados a precio libre de mercado.

En consecuencia, es procedente confirmar la liquidación recurrida por ser ajustada a Derecho. Únicamente cabe realizar una precisión, en tanto en cuanto se enfatiza la necesidad de tener en cuenta un porcentaje de ingresos distinto al 100 % que es el tenido en cuenta por la Agencia de la Administración Tributaria, para ello se hace referencia a un contrato privado suscrito entre ambas partes en fecha 1 de septiembre de 2007 y a otros posteriores, de 2010 y 2011. Pues bien, respecto a estos últimos, cabe señalar que no son aplicables al referirse en todo caso a ejercicios en los que no serían de aplicación en las presentes actuaciones y en cuanto al contrato del año 2007, que podría tenerse en cuenta, se debe señalar que no es significativo, dado el propio comportamiento de la recurrente. Es decir ni la propia sociedad, ha respetado el contenido de dicho acuerdo, al haberse arrogado la totalidad de los ingresos de la socia, sin reconocer a la persona física ninguna retribución por sus servicios en el año 2007, una cantidad mínima en 2008 y otra que no alcanza al 35% en el año 2009."

En el fundamento cuarto se aborda la cuestión atinente a los gastos deducibles, y se expresaba:

"Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 ...

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar tanto que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, como la afectación de los bienes y servicios adquiridos en la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse el importe del gasto soportado en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas. De modo que, corresponde a la parte recurrente probar que los gastos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración no constituyen liberalidades, sino que están correlacionados con los ingresos, elemento que no ha sido acreditado con una prueba documental o personal externa suficientemente solvente.

Pues bien, esta misma Sala y Sección ha resuelto recientemente idénticas cuestiones a las aquí suscitadas, en la sentencia dictada con fecha 12 de diciembre de 2018 ... recaída en el recurso núm. 372/2017, interpuesto por la misma parte actora, frente a la resolución del TEAR de Madrid, de 29 de marzo de 2017, que desestimó las reclamaciones NUM008 y NUM006 , deducidas contra la liquidación relativa al IVA, periodos de 2007 y 2008, y su sanción derivada y la sentencia de fecha 5 de febrero de 2019 ... recurso núm. 374/2017, interpuesto también por la actora, frente la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de marzo de 2017, que desestimó las reclamaciones NUM009 y NUM007 deducidas contra la liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, así como frente a la sanción derivada de la misma.

Dicha sentencia expresaba en sus fundamentos de derecho sexto y siguientes: <<La entidad actora estaba dada de alta en el IAE, en el año 2007, en el epígrafe 844 "servicios de publicidad relaciones públicas y similares" y en el año 2008 en ese mismo epígrafe y además, en el epígrafe 965.4 de "empresas de espectáculos y en el epígrafe 019 "otras actividades cine, teatro y circo ncop". Siendo su domicilio social en estos ejercicios en la C/ Emilio Arrieta número cinco de Alcobendas en 2007 y en la C/ Hiedra 96, bajo B, de Alcobendas en 2008. En un primer momento, la sociedad se denominaba Pati Conde S.L.U., constituida el 16 de abril de 2007, pasando a denominarse Creative Management y Producciones S.L.U., en escritura de 28 de junio de 2011. Dicha sociedad tenía y tiene como administrador único a Dª Emilia y su socia única era también Dª Emilia . Los ingresos de la sociedad en el ejercicio 2007 fueron de 474.480 €, procedentes de un cliente denominado Just Moda S.L. y salvo en el caso de dos eventos, se produjeron por la intervención de Dª Emilia en el programa "Sé lo que hicisteis la última semana". En el año 2008 los ingresos de la citada sociedad provinieron de Globo Media S.A., por la intervención en el mismo programa, y de Conservas Garavilla SA por la intervención de la socia en dos campañas publicitarias de ensaladas Isabel. También provinieron del cliente Estudios Pirámide por gastos de producción y gastos del maquillaje y de la entidad Vorágine Producciones S.L. por conceptos como ensayos de Emilia o actuaciones de Emilia , elevándose a un total de 1.271.290,32 €. En relación a las cuotas que la entidad actora pretende deducirse por la adquisición y reforma de un inmueble en la C/ CALLE000 NUM004 , portal NUM015 , Residencial DIRECCION000 de Alcobendas debe decirse ya desde este momento que la entidad actora no ha conseguido acreditar, a juicio de esta Sala, a pesar de la carga de la prueba que el correspondía, que el citado inmueble se destinase exclusivamente a las actividades empresariales para las que estaba dada de alta en el IAE y que no sirviese también como residencia privada de la socia y administradora única de la misma. Se aprecia en el expediente administrativo que el citado inmueble tenía una superficie construida de 198,80 m², además de trastero y jardín con una superficie de 208 m², teniendo también una participación de 160,45 m² en las zonas comunes de la urbanización y contaba, además, con una plaza de garaje, ubicada en la planta NUM014 del portal número NUM015 , es evidente que resulta totalmente desproporcionado adquirir una vivienda de tales características para destinarla, en una zona y edificio residencial a oficina de representación de artistas, en este caso de la propia socia, y para la realización de actividades de publicidad o moda. En esa vivienda la actora realizoì una reforma por importe de 205.284,03 € en la que destaca la instalación de una cocina, por importe de 74.255 €, así como el suministro e instalación de mobiliario por importe de 78.164,28 €, lo cual resulta totalmente ausente de relación con las necesidades o gastos propios de unas oficinas o de un espacio diáfano para la producción de eventos o publicidad. Todas las fotografías que, inusualmente, se aportan con la demanda para tratar de justificar que en dicha vivienda se hacían las citadas actividades realmente no acreditan absolutamente nada, puesto que todas tienen un fondo blanco y podían haberse realizado en cualquier otro lugar, lo mismo cabe decir de las fotografías que se aportan para acreditar que en 2009 la socia residía en otra vivienda. Además, qué estamos examinado los ejercicios 2007 y 2008. Existe una certificación de Globo Media, de 26 de enero de 2012, en la que se especifica que en una ocasión se grabó parte de un spot en la vivienda de la CALLE000 . Sin embargo, no se niega que, en alguna ocasión, se pudiese utilizar la vivienda para actividades de publicidad o grabación de programas, pero nunca de forma exclusiva y cabe entender que lo que hubo fue una utilización simultánea para las actividades de la entidad actora y para las de uso particular de la socia, en una especie de confusión entre unas y otras, que, como hemos visto más arriba, está totalmente prohibida en la LIVA a efectos de la deducción de las cuotas soportadas. Por otra parte, hay que tener en cuenta que la mayoría de los ingresos que se obtuvieron por la entidad actora en los ejercicios 2007 y 2008 fueron por la participación de Dª Emilia en determinados programas televisivos y esos programas, con carácter general, se grababan en los estudios de las sociedades que los contrataban y no, evidentemente, en la citada vivienda. Es determinante la declaración, que obra en el expediente administrativo, de los porteros de la urbanización de la C/ AVENIDA000 NUM016 , en la que residía la socia en 2007 y de la urbanización de la C/ CALLE000 NUM004 , que fue adquirido a finales de 2008, en la que se afirma por el primero que la socia ya no residía allí y por el segundo que el domicilio de la C/ CALLE000 era la residencia habitual de la socia. Hay que tener en cuenta, en todo caso, que en el año 2007 ni tan siquiera se había adquirido el inmueble de la C/ CALLE000 , que se adquiere a finales de 2008, con lo que realmente poco tiempo pudieron desarrollarse allí los eventos que se pretenden por la entidad actora. De ahí que no tenga la menor trascendencia, a efectos de este recurso, que la actora tuviese su residencia en Palma de Mallorca a partir del año 2011. En definitiva, no habiéndose conseguido acreditar por la recurrente que desarrollaba con exclusividad sus actividades empresariales en el citado inmueble de la C/ CALLE000 no puede admitirse la deducción de las cuotas de IVA soportadas en relación a la adquisición y reforma de dicho inmueble.

Lo mismo cabe decir de los gastos de vestuario y maquillaje cuyas cuotas de IVA soportadas pretende deducirse la recurrente ya que estamos totalmente de acuerdo con el Abogado del Estado en qué es imposible considerar que la socia no pudiese separar su faceta de personaje público de su vida y actividades privadas y se produce, por ello, en relación a esas facturas la misma situación que la descrita más arriba y es que no consta que hubiese una utilización exclusiva del vestuario, maquillaje o productos o tratamientos de belleza para el desarrollo de las actividades de la entidad actora y ni tan siquiera consta la relación expresa de determinados vestidos

con determinados eventos o programas, lo cual es necesario, ya que, tal como hemos visto más arriba, es absolutamente necesaria la correlación entre los ingresos y los gastos para que las cuotas de IVA soportadas puedan ser deducibles. No hay que olvidar que los ingresos que obtuvo la entidad en los dos ejercicios, que son objeto de este recurso (2007 y 2008), se refieren en su mayoría a la producción de un determinado programa y no consta en absoluto acreditado que la entidad actora aportara determinado vestuario o maquillaje adquirido para la realización del mismo. Ello es predicable también de todos los vestidos o complementos, cuyas fotos son aportadas con profusión con la demanda, puesto que no consta la relación de ninguno de sus vestidos con las los ingresos de las actividades realizadas en 2007 y 2008. Es significativo un examen de las cuotas de IVA soportadas que pretende deducirse la recurrente por compras en cerrajería compras en Bimba y Lola, en Zara, en el Hipercor, o en el Corte Inglés en artículos tales como perfumería, toallas o cuadros, así como la compra de dos móviles de Dª Emilia y tratamientos estéticos, capilares, ropa interior, viaje a Montecarlo, prendas de vestir sin especificar, gafas de sol o productos de belleza. No se ha demostrado, en absoluto, la vinculación de la compra de ese vestuario o productos de belleza con determinados eventos o producciones de programas que constituyeron los ingresos de la sociedad actora.

De ahí que, en consecuencia, no se entiendan deducibles las cuotas de IVA soportadas por la entidad actora en la adquisición y reforma del inmueble referido así como en los gastos de vestuario maquillaje, de la de su representada y también socia y administradora única. De ahí que deba confirmarse el acuerdo de liquidación y la Resolución del TEAR en este punto.>>

En virtud de cuanto hemos expuesto, y atendiendo a un principio de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, procede desestimar la impugnación de la resolución del TEAR en lo que al acuerdo de liquidación se refiere y del que trae causa."

QUINTO.- Lo razonado en la sentencia transcrita del TSJ de Madrid ha de llevarnos a rechazar los análogos argumentos esgrimidos en la demanda rectora de este proceso; incluyendo, por tanto, que los acuerdos de liquidación adolecen de la debida motivación por carecer del ajuste secundario, pues es evidente que los ajustes de los distintos ejercicios regularizados se han practicado de manera bilateral, ya que, una vez realizada la corrección valorativa de la operación vinculada, se minora la base imponible en el Impuesto de Sociedades en los ejercicios objeto de regularización por el importe del gasto que representan los servicios prestados por la socia a la sociedad e incrementándola en los gastos declarados cuya deducibilidad no se admite, practicándose el correspondiente incremento de la base imponible de la aquí demandante en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SEXTO.- En lo que se refiere a los acuerdos sancionadores, los argumentos de la demanda descansan en el reproche de la falta de motivación en relación al elemento subjetivo de la culpabilidad y a la determinación de la base de la sanción, que en todo caso se estima incorrecta.

Pues bien, habremos de recordar, en primer lugar, que el Tribunal Supremo ha venido construyendo una sólida doctrina en el ámbito sancionador específicamente tributario, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables.

Por tanto, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye, pues, un elemento básico a la hora de calificar una determinada conducta como sancionable.

En este sentido, el Alto Tribunal, en sentencia de 17 de julio de 2012, ha señalado textualmente: *"... no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio»" (Sentencia de 6 de junio de 2008 , rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004); de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002); y de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997).*"

Así, no es suficiente, para poder imponer la sanción, la indicación de la norma aplicable y el porcentaje de la sanción, pues la culpabilidad, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 16 de marzo de 2002, 6 de junio de 2008 y la antes citada, debe estar probada y no meramente sugerida, sin que sea bastante para sancionar, por tanto, el mero incumplimiento de obligaciones tributarias.

No cabe, pues, " *la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constitu(ye)... infracción tributaria, y porque* ***no es posible sancionar por la mera referencia***

al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad ". (sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. 146/2008).

También el Tribunal Constitucional, por todas en la sentencia STC 164/2005, viene declarando que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " *se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero* ***sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio****... no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar,* ***siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia*** *y las pruebas de las que ésta se infiere* " (FD 6).

No obstante, veremos a continuación como efectivamente concurre el elemento de culpabilidad.

SÉPTIMO.- Para contestar a las alegaciones esgrimidas sobre la improcedencia de la sanción, será preciso reparar en el contenido de las propias resoluciones sancionadoras, pudiendo apreciarse que en ellas se razona de manera concreta sobre la comisión de la infracción en referencia al tipo infractor aplicado, la concurrencia del elemento subjetivo y la cuantificación de la sanción impuesta.

Así, nótese que en ellas, tras describirse la regularización practicada en los acuerdos de liquidación y los hechos determinantes de las infracciones, se indica el tipo infractor aplicado (artículo 191 de la Ley 58/2003 en los ejercicios 2007 y 2008 y el artículo 194 en 2009), la base de la sanción, la calificación de la infracción (leve en 2007 y 2008 y graves en 2009), así como el porcentaje aplicado y la cuantificación de dicha sanción.

Por otro lado, en cuanto al elemento subjetivo, expresa lo siguiente:

"La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (en este caso en lo referido a operaciones vinculadas) y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria, que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable.

En cambio, a juicio de esta Oficina Técnica, sí concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades (al que la anterior se remite por lo que nos ocupa), ***obteniendo un beneficio no previsto, como es que la socia no tributara o lo hiciera ínfimamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a esos servicios que prestaba y que la sociedad facturaba, mientras que la tributación de los ingresos en la sociedad conforme el Impuesto sobre Sociedades lo era a tipo inferior****. ...*

El resultado ha sido provocado por una defraudación consciente y voluntaria.

Emilia **es socia y administradora única de la sociedad CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU**. Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento. Es la socia única, que administra y controla la sociedad. Este es un dato innegable en este caso, puesto que **sólo existe un socio y ostenta el cargo que toma las decisiones**. Esto es un hecho, no es una apreciación subjetiva.

La sociedad no aporta, a juicio de la Inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad económica realizada por la persona física. Se ha hecho constar que la socia presta servicios a la sociedad, y ésta se los presta a productoras de televisión y medios audiovisuales. Son servicios personalísimos, que ha de llevar a cabo la socia, es el pretender obtener esos servicios de la presentadora (socia), por lo que los terceros contratan con la sociedad. Así se deduce de las facturas que recogen los ingresos facturados por la sociedad a las diversas empresas de los medios audiovisuales o publicitarios, siempre tienen como objeto que sea Emilia la que desempeñe una determinada labor en un programa de televisión o en servicios publicitarios. La intención de dichas empresas es que sea esa persona en concreto quien les preste un servicio "personalísimo", aunque "formalmente" actúe la sociedad como intermediaria. ... Socia y sociedad debían valorar sus relaciones económicas conforme al valor de mercado, por mandato claro del art. 16.1 de la ley del impuesto... No han respetado ese mandato directo porque ***la contraprestación convenida entre socia y sociedad se aleja enormemente de lo que es el mercado****. Prueba de ello es que ni tan siquiera pacta una retribución a la socia por los servicios prestados en 2007, y en 2008 es del 3,3% de los ingresos generados por Emilia (inferior incluso a lo que estipulan en un contrato privado socia/sociedad que han aportado durante las actuaciones). Los clientes que reciben los servicios de la socia, sin que la sociedad haya probado cuál ha sido su valor añadido. Por ello es por lo que la Inspección ha valorado y ha efectuado el ajuste. Si las partes vinculadas hubieran valorado correctamente sus relaciones económicas conforme al mercado no hubiera sido necesario tal ajuste. No cumple con lo previsto en la normativa en la que dice ampararse, luego* ***no es admisible que su conducta era la única posible y que se encuentre avalada por una interpretación razonable.***

La sociedad por sí sola no está en disposición de prestar los servicios que factura a terceros. Por ello, es por lo que la Inspección, además, añadió que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física a las empresas productoras, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria. ***Si la socia-administradora ha decido que sea la sociedad la que contrate con terceros y realice otras actividades accesorias, como emitir y cobrar las facturas, no está cometiendo una ilegalidad a priori, siempre y cuando que ello no derive en que la tributación efectiva sea inferior a la que exige la norma de cada tributo, que es un resultado que no permite la normativa. Pero es precisamente ese resultado indebido el que se ha conseguido en este caso, puesto que las rentas se someten al Impuesto sobre Sociedades cuya tarifa es inferior a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.***

A juicio de la Inspección ***, esta actuación carece del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente****. El beneficio para la persona física es obvio, pues con este actuar elude la aplicación de los tipos marginales más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que apenas declara los rendimientos que genera con su labor de profesional cuando presta servicios CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU; mientras que los ingresos que esa sociedad obtiene tributan en su sede conforme al Impuesto sobre Sociedades, aplicando incentivos en el tipo de gravamen como empresa de reducida dimensión, y* ***engrosando además indebidamente el capítulo de gastos****, gastos que no tendrían cabida en la parte de la autoliquidación de la persona física que se refiere a los rendimientos del trabajo personal.*

Por ello, la incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF y se considera que se ha producido con la concurrencia con la persona jurídica.

Así, ***vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que la obligada tributaria no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que ella como socia-*** *administradora ha prestado a la sociedad en 2007 y 2008 y que ésta ha facturado a terceros.*

Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que ha actuado, ***cuando menos negligentemente****, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario público.*

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que ***su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios inspeccionados, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003*** *. ...*

No pueden apreciarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 , en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa. Estaba obligados a valorar sus relaciones a valor de mercado y no lo hicieron; de hecho, no las valoraron en absoluto en 2007 y lo hicieron ínfimamente en 2008 (3% de los ingresos....) ... ni concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible.

Así, a juicio de esta Oficina Técnica, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, ***existiendo la sociedad, la nula o ínfima remuneración de dicha sociedad a favor de la socia- administradora, a pesar de que ella genera todos los ingresos sociales, han permitido la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública****. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física.*

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

OCTAVO.- Así las cosas, esta Sala, coincidiendo con el criterio de la resolución del TEAC, considera que la anterior motivación, la cual tiene en cuenta el conjunto de circunstancias concurrentes, resulta suficiente a los efectos de poder considerar cumplidas las exigencias establecidas por la jurisprudencia en cuanto a la necesaria motivación.

En efecto, en las resoluciones sancionadoras se razona de manera amplia sobre la concurrencia del elemento de la culpabilidad, lo que se apoya fundamentalmente en que la regulación de las operaciones vinculadas no

arrojaba en cuanto a las cuestiones debatidas oscuridad alguna, así como en que la recurrente necesariamente tuvo que tener conocimiento de los hechos dada su condición de socia y administradora única de la sociedad CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU. Se repara particularmente, en este sentido, en que la contraprestación convenida " *se aleja enormemente*" de los criterios de mercado ("la nula o ínfima remuneración de dicha sociedad a favor de la socia- administradora"); en que las rentas sometidas a tributación en el Impuesto sobre Sociedades se sujetaron a una tarifa inferior a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física consiguiéndose una menor tributación; y en que se ha " *engrosado*" indebidamente el capítulo de gastos. También se explica que ha de descartarse la posibilidad de que la demandante tuviera dudas razonables acerca de la necesidad de aplicar el valor de mercado a los servicios prestados por la socia.

En definitiva, se hace en los acuerdos sancionadores impugnados una correcta descripción del nexo entre la intencionalidad y el hecho, valorándose la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad; siendo, por otro lado, clara la norma tributaria, lo que ya excluye cualquier interpretación razonable de la misma que pudiese amparar la conducta de la recurrente, la cual por ello cuando menos ha de ser calificada de negligente.

Y si ello no fuera suficiente, reseñar que en la sentencia ya referida del TSJ de Madrid de 5 de febrero de 2019 dictada en el recurso 374/2017, con ocasión de conocer, junto a la liquidación, del acuerdo sancionador por el concepto del IVA del ejercicio 2009 que contenía una motivación muy similar, se rechazó un argumento análogo señalando:

"De acuerdo con esta jurisprudencia, de la motivación reproducida del acuerdo sancionador se deduce que la administración ha razonado por qué entiende que la conducta de la actora era culpable, ya que se especifica que el motivo por el que la contribuyente es sancionada es porque se dedujo cuotas de IVA relativas a gastos no relacionados exclusivamente con la actividad, con la obtención de una ventaja fiscal, sin que existiese interpretación razonable de las normas tributarias, apreciándose por ello la voluntariedad en su conducta y la ausencia de buena fe en la misma.

En virtud de tales afirmaciones, consideramos suficientemente motivado el acuerdo sancionador, a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no se produce una simple manifestación genérica de la conducta del sujeto pasivo, ni del objeto de la regularización, sino que se concreta e individualiza en qué consistió la intencionalidad de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, conectando esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, apreciándose además, la claridad de la norma tributaria, sin que existiese interpretación razonable de la misma, con lo que se cumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre , por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario."

Por otro lado, en lo que hace a la descripción del elemento objetivo, adviértase que en las resoluciones sancionadoras también se explican de manera más que suficiente las operaciones practicadas para determinar la base de la sanción; sin que las alegaciones aducidas en la demanda enerven los fundamentos de la resolución sancionadora, tampoco en cuanto a la determinación de la base imponible, pues en ellas se vienen a reproducir los argumentos esgrimidos respecto de las liquidaciones que ya han sido rechazados en precedentes fundamentos jurídicos.

NOVENO.- Al desestimarse el presente recurso contencioso-administrativo y de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LRJCA, procederá imponer las costas causadas en el mismo a la parte demandante en estricta aplicación del criterio del vencimiento objetivo.

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

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo **núm. 240/2017**, ejercitado por la representación procesal de **doña Emilia** contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de noviembre de 2014, en relación a las liquidaciones tributarias y acuerdos sancionadores por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009; resoluciones que se confirman por ser ajustadas a Derecho.

Con imposición de costas a la citada recurrente.

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 de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ