



Roj: **STSJ M 5232/2024 - ECLI:ES:TSJM:2024:5232**

Id Cendoj: **28079330052024100291**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **25/04/2024**

Nº de Recurso: **597/2021**

Nº de Resolución: **296/2024**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS MANUEL UGARTE OTERINO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0008985

Procedimiento Ordinario 597/2021 SECCIÓN DE APOYO.

Demandante: D./Dña. Cayetano

PROCURADOR D./Dña. ANA ROSA PEREZ-FRADE BEJAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 296/2024

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE

En la Villa de Madrid a veinticinco de abril de dos mil veinticuatro.

Visto el recurso número 597/2021 interpuesto por DON Cayetano representado por el Procurador Don Jesús Iglesias Pérez, y bajo la dirección letrada de Doña Cristina Manzano Ledesma, frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 18 de diciembre de 2020, que desestimó las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número NUM004 con clave de liquidación NUM005 , dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014, por importe de 32.347,39 €, respectivamente, y las reclamaciones económico administrativas nº NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 , frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la propuesta sancionadora número A51- NUM010 , con clave de liquidación NUM011 , relativo al mismo impuesto y ejercicios, dando lugar a una sanción por importe total de 14.065,06 €, respectivamente, habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

SEGUNDO. - La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO. - Contestada la demanda y denegado el recibimiento del pleito a prueba, las partes formularon escritos de conclusiones ratificándose en sus peticiones, quedando los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO. - La cuantía del proceso se ha fijado en n 46.412,45 €.

QUINTO. - Con fecha 11 de abril de 2024 se celebró el acto de votación y fallo del recurso, quedando el mismo concluso para sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. **Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.**

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO. - Pretensión ejercitada.

DON Cayetano , ejercita pretensión declarativa de nulidad frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 18 de diciembre de 2020, que desestimó las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número NUM004 con clave de liquidación NUM005 , dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014, por importe de 32.347,39 €, respectivamente, y las reclamaciones económico administrativas nº NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 , frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la propuesta sancionadora número A51- NUM010 , con clave de liquidación NUM011 , relativo al mismo impuesto y ejercicios, dando lugar a una sanción por importe total de 14.065,06 €, respectivamente.

SEGUNDO. - Actuación impugnada.

La Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 18 de diciembre de 2020, desestimó las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 frente al acuerdo desestimatorio de recurso del reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número NUM004 con clave de liquidación NUM005 , dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014, por importe de 32.347,39 €, respectivamente, y las reclamaciones económico administrativas nº NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 , frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la propuesta sancionadora número A51- NUM010 , con clave de liquidación NUM011 , relativo al mismo impuesto y ejercicios, dando lugar a una sanción por importe total de 14.065,06 €, respectivamente, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

Sobre la valoración de la operación vinculada

- CARA B IRON MOUNTAIN S.L. se constituyó en el año 2010, siendo D. Cayetano en los años objeto de comprobación su administrador único y titular del 100% de sus participaciones.
- La entidad se encuentra dada de alta en el I.A.E. en el epígrafe 966.9, "Otros servicios culturales NCOP".
- Se ha determinado la existencia de operaciones vinculadas entre CARA B IRON MOUNTAIN S.L. y D. Cayetano , habiéndose constatado que los ingresos percibidos por la sociedad derivaban prácticamente en su totalidad de la actuación directa y personal del obligado, a pesar de lo cual sus retribuciones eran notablemente inferiores al importe facturado por la sociedad a terceros.
- La entidad CARA B IRON MOUNTAIN S.L. obtuvo ingresos en los ejercicios 2011 a 2014, todos ellos relacionados con los servicios que requerían la intervención de D. Cayetano , por importes de 82.002,93 €, 67.515,88 €, 73.924,93 € y 70.249,18 €, respectivamente, y las cantidades declaradas por el obligado tributario como rendimientos de trabajo en su declaración por el IRPF, en los mismos ejercicios, fueron de 3.835,55 €, 14.228,17 €, 11.746,98 € y 0 euros, respectivamente.



- La entidad no contaba durante todos los períodos objeto de regularización con ningún empleado por cuenta ajena, aparte del obligado, y contaba con una oficina que no figuraba en el balance, no habiéndose probado por la parte reclamante la existencia de otros medios que pudieran añadir valor a la actividad realizada, con lo que no resulta aplicable la presunción del artículo 16.6 RIS.
- Resulta adecuado el método utilizado del precio libre comparable para determinar el valor de mercado, previsto en la letra a) del artículo 16.4.1º del TRLIS, atendido que las características personales y profesionales del Sr. Cayetano fueron determinantes para la formalización de los respectivos acuerdos profesionales, a pesar de la existencia de colaboradores externos.
- El precio de mercado se calcula a partir de los ingresos obtenidos en los años 2011 a 2014 por la entidad CARA B IRON MOUNTAIN S.L., como contraprestación de los servicios prestados por D. Cayetano - comparable interno -, minorado en los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.
- No se cuestiona el modo de actuar a través de una sociedad, opción que es lícita para cualquier profesional, sino la valoración de las operaciones entre las entidades vinculadas, teniendo en cuenta los ingresos percibidos por la sociedad, originados por trabajos prestados por el administrador, y las retribuciones de este.

Sobre la sanción

- La resolución sancionadora consigna con la debida separación los hechos, la valoración de las pruebas, la determinación de la infracción cometida y del sujeto pasivo responsable, así como de la sanción impuesta, con indicación de los preceptos infringidos que fundamentan la calificación de la conducta como infracción tributaria leve.
- La conducta sancionada consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, que encuentra su calificación en el artículo 191 de la Ley 58/2003, por falta de valoración a precio de mercado de las operaciones con la entidad vinculada, por lo que ha existido negligencia cuando menos, entendida en el sentido de descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria.

TERCERO. - Motivos de la impugnación.

Se extraen las siguientes consideraciones de la demanda, relativas a la actuación impugnada, en que el recurrente funda su pretensión:

Motivación de la resolución del TEAR

- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid no se ha pronunciado sobre el contenido de la reclamación lo que genera la más absoluta indefensión, dejando sin efecto el sistema de revisión de las decisiones administrativas.

Sobre la correcta valoración de la operación vinculada

- Nada impide que una persona física constituya una sociedad mercantil para el desarrollo de una actividad, que tribute por el Impuesto de Sociedades, salvo que solo realice actuaciones personalísimas de la persona física, socio de la sociedad, para así eludir el mayor tipo impositivo del IRPF, debiendo probarse tal fingimiento en aplicación del artículo 13 de la Ley 58/2003 General Tributaria.
- CARA B IRON MOUNTAIN S.L. mantuvo una estructura dotada de medios materiales y personales sin los cuales hubiera sido imposible la realización simultánea del volumen de operaciones para obtener la cifra de negocios alcanzada.
- El recurrente no fue la única persona que pudo realizar la totalidad de los servicios facturados por la sociedad, en el marco de su actividad.
- Como socio pudo prestar servicios a su sociedad siendo la cuestión a dirimir si las retribuciones que percibió por ello constituyen rendimiento del trabajo o de actividades económicas, y si la cuantía respondía al valor normal de mercado.
- La operación a valorar en el supuesto debe ser exclusivamente los trabajos efectivamente realizados por el mismo, sin que para tal valoración deba tenerse en cuenta lo que la sociedad facture a terceros ni los beneficios de la sociedad.
- Tiene suscrito un contrato con la sociedad, con el carácter mercantil de la naturaleza de la relación de socio y sociedad, para la prestación de servicios a la misma como consultor de gerencia, labores comerciales y apoyo estratégico.

- La valoración normal de mercado de la operación vinculada deberá hacerse aplicando alguno de los métodos establecidos al efecto con independencia de la mayor o menor dificultad, e incluso imposibilidad, de hacerlo, que no justifica que se fije en la diferencia de los ingresos computables por la sociedad menos los gastos deducibles en sede societaria, método válido únicamente en los supuestos de simulación.
- La satisfacción de la retribución estimada exigiría a la sociedad una liquidez muy por encima de la media en el sector, lo que podría a la larga abocarle a una situación de insolvencia técnica, teniendo en cuenta que las cantidades cobradas están por encima de las establecidas en el convenio para un directivo que preste los mismos servicios que presta como socio a la sociedad.
- Los beneficios generados en la sociedad por los conocimientos, capacidades, contactos y experiencia aportados por el socio deben tributar en sede de la sociedad y cuando se produzca su reparto, como rendimientos del capital mobiliario en sede del socio.
- La actuación de la Administración podría incurrir en la infracción de los principios constitucionales en materia tributaria de capacidad económica y prohibición del carácter confiscatorio de los tributos, proclamada en el art. 31 de la Constitución.

Sobre la sanción

- Sobre la motivación de la culpabilidad, no basta la afirmación de la voluntariedad de la conducta, acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad, pues se necesita probar la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos negligencia, necesarias para llevarla a cabo.

CUARTO. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO interesa la desestimación del recurso por las razones expuestas en la liquidación y en la resolución impugnada del TEAR, en que se ratifica.

QUINTO. - Motivación de la resolución del TEAR.

Sobre el contenido de las resoluciones de los órganos económico administrativos dispone el artículo 239 de la LGT:

1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes

Como apreciábamos en nuestra sentencia de 9 de diciembre de 2022, dictada en el recurso 672/2020, el deber de la Administración de motivar sus actos, como señala entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2001, recurso 6690/2000, tiene su engarce constitucional en el principio de legalidad que establece el artículo 103 CE, así como en la efectividad del control jurisdiccional de la actuación de la Administración, reconocido en el artículo 106 CE, siendo en el plano legal, el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), el precepto que concreta con amplitud los actos que han de ser motivados, con suscita referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

La motivación consiste en exteriorizar las razones de hecho o de derecho en que se apoya el acto administrativo y su finalidad es doble: i) por un lado, sirve como garantía al administrado pues le permite



conocer las razones en que la Administración funda su decisión y poder impugnar el acto con mayor conocimiento y precisión; ii) por otro, facilita el control de los actos administrativos por los Tribunales.

La exigencia de motivación de los actos administrativos responde, según reiterada doctrina jurisprudencial, de la que es exponente la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2001, Rec. 92/1994, a la finalidad de que el interesado pueda conocer el cuándo, cómo y por qué de lo establecido por la Administración, con la amplitud necesaria para la defensa de sus derechos e intereses, permitiendo también, a su vez, a los órganos jurisdiccionales el conocimiento de los datos fácticos y normativos que les permitan resolver la impugnación judicial del acto, en el juicio de su facultad de revisión y control de la actividad administrativa; de tal modo que la falta de esa motivación o su insuficiencia notoria, en la medida que impiden impugnar ese acto con seria posibilidad de criticar las bases y criterios en que se funda, integran un vicio de anulabilidad, en cuanto dejan al interesado en situación de indefensión.

En definitiva, la motivación consiste en la exteriorización de las razones que sirvieron de justificación o de fundamento a la decisión jurídica contenida en el acto, necesaria para conocer la voluntad de la Administración.

En cuanto a la falta de repuesta del TEAR a las cuestiones planteadas en la reclamación, veremos cómo el mismo se ha pronunciado sobre todas las cuestiones planteadas, de forma directa o por remisión a la liquidación de la Agencia tributaria.

SEXTO.- Normativa y Jurisprudencia aplicable a las operaciones vinculadas.

Dispone el artículo **41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre**, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas *se realizará por su valor normal de mercado*, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Dispone el artículo **41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre**, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas *se realizará por su valor normal de mercado*, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El art. **16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , 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 la redacción aplicable al ejercicio 2014, establecía:

[...]

1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

[...]

3 . Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores .



[...]

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derechos y a los de hecho .

[...]

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación .

[...]

8. *En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.*

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1.º *La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.*

[...]

Relativo a la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y análisis de comparabilidad, el artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de junio , que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso, disponía:

[...]

1. *A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto , se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.*

2. *Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.*

a) *Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.*

b) *Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.*

c) *Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.*

d) *Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.*

e) *Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.*

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales. (Subrayado añadido)

En cuanto a la Jurisprudencia aplicable al litigio, seguimos las consideraciones de nuestra sentencia dictada en el Recurso nº 216/2022, Ponente D. Alfonso Rincón González-Alegre, de 18 de diciembre de 2023:

[...]

CUARTO.- ...

B) En cuanto a la jurisprudencia aplicable al litigio, la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 21 de junio de 2023 (Recurso: 7268/2021 . Ponente: Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchis) ha fijado la siguiente "doctrina de interés casacional:

1) En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada -aquí, la recurrente- a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio intuitu personae, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.



2) Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación -la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente- es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

A fin de comprender debidamente el alcance de la doctrina sentada en esa Sentencia, apegada a las circunstancias del caso allí enjuiciado, procede reproducir determinados fragmentos de su argumentación contenidos en su fundamento jurídico cuarto:

Respecto de los hechos, el Tribunal Supremo destaca los siguientes:

"a) Estamos ante un servicio prestado por una persona física a una sociedad vinculada ([Sr. Baldomero a mercantil X], de la que posee el 94%).

b) Por otra parte, está el servicio de [mercantil X] a un tercero, [mercantil Y], que es el mismo en uno y otro caso que el del punto anterior (es así, obviamente).

c) Se trata de servicios intuitu personae o personalísimos (en consideración a las cualidades de la persona, según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico). Esto es inequívoco y, además, el punto central del examen de la pretensión casacional, partiendo de las estipulaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios radiofónicos. Solo el Sr. [Baldomero] presta por sí mismo tales servicios pactados y nadie que no sea él puede generar ingresos -de hecho no los genera- ni medios materiales y personales -autónomos-. Por lo demás, separar conceptualmente al Sr. [Baldomero] de la sociedad que le pertenece no es aceptable como premisa para el enjuiciamiento del caso.

d) [Mercantil X] carece de medios propios para realizar las prestaciones a que se obliga según el contrato concertado con [mercantil Y], si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aporta valor añadido (o éste es residual) a la labor de aquella-. Esto podría considerarse como una afirmación contradictoria con los hechos que considera probados la sentencia, que afirma rotundamente la existencia de tales medios materiales y personales. Pero no es así. Una cosa es reconocer la realidad de unos servicios determinados -que no se niegan en ningún caso, pues el ajuste a valor de mercado ya implica la realidad de tales servicios y del gasto que provocan- y otra bien distinta es suponer que la consecuencia de tales servicios es configurar a la [mercantil X] como un centro autónomo y autosuficiente de prestación de servicios en el mercado radiofónico, prescindiendo al efecto, en ese esquema negocial, de la figura del Sr. [Baldomero], no solo su socio virtualmente único, sino el prestador del servicio insustituible que la empresa se obligó a prestar, a cambio de un precio, esto es, el único posible prestador del servicio pactado.

A partir de estos hechos, la citada Sentencia argumenta lo que sigue:

"5) En tal sentido, estaríamos casi en presencia de una simulación -si bien no en su consideración de negocio patológico o anómalo- sino más bien en el sentido, al menos, de la interposición innecesaria de una sociedad interpuesta o pantalla, sin otro objeto económico o mercantil propio que permitir una reducción notable de los ingresos de la persona física y su tributación. Esto es, [mercantil X] no es otra cosa que la creación de una estructura social por su dueño para la prestación personal, por éste mismo, de unos servicios que podría haberlos pactado él mismo, sin la creación o aprovechamiento de estas sociedades. Por ende, la aparición de esta sociedad crea varios efectos: a) se le asigna una especie de sueldo -se habla en todo momento de rendimientos del trabajo, pese a la dificultad de encontrar en modo alguno la nota de la alteridad contractual- a pura voluntad del perceptor, titular casi total de la sociedad pagadora, no coincidente, ni de lejos, con los ingresos que percibe la sociedad como precio contractual; b) se pueden deducir gastos en sede de IS que no lo serían en IRPF; c) se tributa a un tipo de gravamen fijo y menor al marginal del IRPF.

6) No hay contradicción, pues, con los hechos probados, pues cabe considerar que los medios existen, en tanto cabe deducir los gastos y amortizaciones precisos -de hecho, ajustar por operaciones vinculadas supone reconocer la existencia de esos medios- pero no son aptos para la aplicación de la presunción del art. 45.2 TRLIRPF, porque tales medios no aportan valor añadido a la actividad de la persona física o lo hacen de un modo residual.

[...]

9) Con tales premisas, la consecuencia que cabe extraer parece venir sola, por la fuerza de los hechos, a fin de responder al dilema de si ...es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006,



considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

En otras palabras, si los servicios prestados por [mercantil X] a [mercantil Y], esto es, entre partes independientes, equivalen o son un canon válido de comparación con los valores propios del mercado para ajustar el valor de los servicios vinculados producido entre [mercantil X] y el Sr. [Baldomero]. La respuesta ha de ser afirmativa, necesariamente, pues se trata no ya de servicios comparables, sino del mismo y único servicio indivisible, que bien podría haberse concertado directamente, de una sola vez, entre [mercantil Y], como empresa radiofónica [...], y el Sr. [Baldomero]. No puede ser más comparable el valor de mercado de un servicio que consigo mismo".

El Tribunal Supremo insiste en esta idea respecto del ejercicio 2007, en que "rigen en ya sin problemas aplicativos las reglas que la LIRPF efectúa por remisión al art. 16 TRLIS, versión operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre", razonando al respecto:

"Se trata aquí, por todo lo afirmado, de una operación no vinculada comparable, esto es, una operación ajena a la que debe considerarse, respecto de la que existe una equivalencia o identidad con la que debe ajustarse.

En este caso, la equivalencia entre el precio que [mercantil Y] paga a [mercantil X] -por los servicios prestados por ésta, a cargo del Sr.[Baldomero], que no solo es el profesional que los ha de prestar de un modo personal e insustituible, es plena en su comparación con la que relaciona a [mercantil X] con el Sr. [Baldomero], pues el servicio prestado no es que sea semejante, es que es el mismo ".

Finalmente, la Sentencia establece las siguientes aclaraciones y matizaciones:

"13) No deja de haber aquí cierta idea evocadora de que no se está, en puridad, ajustando operaciones vinculadas, mediante la adaptación o ajuste a los precios que se satisfarían en el mercado por operaciones semejantes, si las protagonizaran personas o entidades independientes, sino que el efecto propio de la regularización, en la práctica, consiste en transferir, si bien con las correcciones debidas, ingresos desde la sociedad al socio, lo que se asemeja, claramente, tanto en su concepción como en sus efectos, a la apreciación como simuladas de las operaciones. Tal es la única consideración que cabe efectuar a la vista de que se niega la procedencia misma del art. 16 TRLIS, en las versiones aplicables a los ejercicios en debate.

Ahora bien, éste es el debate establecido en el proceso de instancia y que enjuicia la conformidad a Derecho de la regularización llevada a cabo y no podríamos decir cosa distinta, a falta de una definición exacta y circunstancial de los hechos acaecidos, so pena de incurrir en grave incongruencia, pese a los muy recientes precedentes inmediatos que hemos decidido, al resolver recursos de casación contra sanciones -no regularizaciones- en casos que bien podría decirse que guardan cierta semejanza con el aquí enjuiciado (ver al efecto las sentencias recaídas en los recursos de casación nº 8550/2021 y 5002/2021).

14) Teniendo en cuenta que el sistema legal de ajuste por precios de transferencia que regía para 2006 y 2007 en la legislación del Impuesto sobre Sociedades que debemos aplicar al caso *ratione temporis* estaba plagado de conceptos jurídicos indeterminados, como el nuclear al respecto de valor de mercado, no siempre fácil de obtener ni de refutar, habría sido necesario articular una prueba técnica suficiente y detallada que desmintiera las conclusiones a que llegó la Inspección tributaria en este caso. Quiere ello decir, a efecto de integrar mínimamente tales conceptos de problemática fijación, que no consideramos descabellado ni irracional que la Administración haya revisado los ingresos de [mercantil X], teniendo en cuenta la gran desproporción entre su importe -exclusivamente por los servicios que presta el Sr. [Baldomero], que es su única actividad y, más bien, su razón de ser- y los que la [mercantil X] abona luego a éste, en la controvertible consideración como rendimientos del trabajo ".

Después de fijar los porcentajes que suponen, sobre el total de ingresos de la sociedad, las retribuciones abonadas a su administrador (11,99% en 2006 y 12,27% en 2007), termina señalando que "tales porcentajes no parecen propios del valor de mercado, pues supondría que [mercantil X] asume el 88-89 % de los ingresos del Sr. [Baldomero], sin haber explicado mínimamente de dónde salen esas cifras". (Subrayado añadido)

SÉPTIMO. - Sobre la valoración de la operación vinculada en el caso planteado.

En relación con los motivos de impugnación deducidos por el actor frente al acuerdo desestimatorio de recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de la liquidación derivada del acta de disconformidad número NUM004 con clave de liquidación NUM005 , dictado por la AEAT, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014, el mismo sintetiza la actuación de la Administración y del que cabe extraer las siguientes consideraciones:

[...]



No obstante, cabe incidir y reiterar lo ya argumentado, así en cuanto a la discrepancia del obligado tributario con el carácter personalísimo de su actividad atribuido por la inspección actuaria, decir que, de acuerdo con las facturas emitidas por CARA B IRON MOUNTAIN SL, el trabajo de la sociedad lo realiza el contribuyente Don Cayetano, que es administrador único de la entidad, ayudado de colaboradores externos.

Don Cayetano es la única persona con la que cuenta la sociedad CARA B IRON MOUNTAIN para facturar los servicios que presta a sus distintos clientes, dado que no tiene personal contratado, aunque cuenta con colaboradores externos, siendo el gasto por trabajos de otras empresas contabilizado en el 2011 de 28.709 euros, y descendiendo notablemente dicho importe en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 que se contabiliza por importes respectivos de 4.746,70, 5.719,74, 3.063,12 euros, siendo dichos gastos considerados deducibles en la sociedad.

En cuanto a los activos empleados, el contribuyente ha expuesto que la entidad CARA B IRON MOUNTAIN dispone de medios técnicos para la producción y distribución editorial, videográfica, radiofónica bajo arrendamiento, pero ello no supone que la sociedad CARA B IRON aporte valor añadido a la actividad, siendo esencial la intervención de Cayetano en la prestación de los servicios que CARA B IRON realiza a sus clientes, al ser prácticamente el único medio personal para prestar los servicios que factura.

A pesar de que en sus alegaciones el obligado tributario niega el carácter personalísimo de la actividad realizada por la entidad CARA B IRON MOUNTAIN SL, exponiendo que él mismo no interviene en las actividades realizadas, ni presenta acto alguno, ni aparece en ningún tipo de crédito, ni elabora ponencias, ni presenta, ni escribe artículos, ni es invitado, simplemente es una empresa más realizando una actividad económica como cualquier otra, estando su contraprestación económica basada exclusivamente en un precio competitivo, la identidad entre los servicios prestados por Don Cayetano a la sociedad vinculada y los servicios que CARA B IRON MOUNTAIN factura a sus clientes, es obvia, al tener el mismo contenido, por cuanto, la descripción de las actividades realizadas teniendo en cuenta las facturas emitidas a sus clientes son las siguientes: la producción audiovisual, participación en tertulias de radio, presentación y dirección del programa de radio "La Rosa de los Vientos" en la emisora Onda Cero, dirección y escritura en revistas como "Historia Iberia Vieja", escritura de libros, diseño de dípticos, membretes, hojas, diseño campañas publicitarias etc.

En definitiva, se trata de servicios en los que, a la vista de las facturas emitidas, resulta innegable la participación personal y directa de Don Cayetano. De esta forma, los servicios prestados por Don Cayetano a la sociedad vinculada no pueden ni deben tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta a sus clientes, por cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma y, por tanto, su valoración no debe diferir significativamente, más allá del resto de gastos necesarios para la prestación de los mismos.

Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física accionista mayoritaria y administradora única de la sociedad, la que necesariamente preste el servicio. No hay otros trabajadores que puedan prestar el servicio, aunque se cuente con colaboradores externos, que la inspección actuaria calificó de desconocidos para el receptor del servicio, estando el contribuyente en desacuerdo con esa afirmación. Sin embargo, lo que quiso destacar la inspección es que esos colaboradores externos a la sociedad, personas físicas o jurídicas, no eran la razón por la que los clientes contrataban con la entidad CARA B IRON MOUNTAIN SL.

En cuanto a la discrepancia con el método de valoración escogido para la determinación del valor de mercado, que se realizó en sede de la sociedad, cabe decir que atendiendo a que la función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física, los términos contractuales, y las características del mercado, el método que se estimó más adecuado es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes.

Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre el accionista mayoritario y administrador único y la sociedad), se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente.

Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física, independientemente de que como en el caso de ofertas públicas para instituciones ese precio esté fijado y sea el más ventajoso económicamente, siendo éste el valor que se debe atribuir al trabajo del socio de la entidad.



La valoración fue realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias, esto es, se ha tenido en cuenta los mencionados gastos correspondientes a colaboradores, para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

El precio de los servicios prestados por CARAB IRON MOUNTAIN SL a los terceros menos los costes de ejecución es el precio de mercado de los servicios del socio (y administrador) a la sociedad.

Al presente, no se plantea cuestión acerca de que el actor y CARAB IRON MOUNTAIN S.L. fueran entidades vinculadas, teniendo por tanto tal consideración los servicios que la persona física prestaba a la sociedad, cuestionando el actor la valoración de los mismos.

La mercantil se constituyó en el año 2010, siendo el actor en los años objeto de comprobación administrador único y titular de todas sus participaciones.

La entidad se encontraba dada de alta en el I.A.E. en el epígrafe 966.9, "Otros servicios culturales NCOP" siendo de destacar que el actor no nos ilustra sobre la actividad desarrollada por la misma, distinta según el mismo a la que presta a la sociedad, pues la describe de forma ambigua como de consultor de gerencia, labores comerciales y apoyo estratégico.

Lo cierto y verdad es que la actividad de la sociedad, como ha constatado la inspección actuaria y el actor no desvirtúa, consiste en su hacer personalísimo, tal como resulta de las facturas emitidas por CARAB IRON MOUNTAIN S.L.

No nos ilustra mínimamente sobre la dotación de medios materiales y personales que según el mismo mantiene la mercantil y, en concreto, sobre las restantes personas, colaboradores externos, que contribuyeron al logro de sus resultados.

No se cuestiona que una persona física constituya una sociedad mercantil para el desarrollo de una actividad, que tribute por el Impuesto de Sociedades, y que el socio pueda prestar servicios a la misma, siendo la cuestión a dirimir si las retribuciones que percibe responden al valor normal de mercado, esencia de las operaciones vinculadas.

La cuestión se plantea, como al presente, cuando no se valoran correctamente las operaciones vinculadas, siendo el caso paradigmático aquel en que no se diferencia la actividad de la sociedad de la del socio y, sin embargo, su retribución esté muy por debajo de las cantidades facturadas por la sociedad a terceros menos los gastos acreditados.

CARAB IRON MOUNTAIN S.L. obtuvo ingresos en los ejercicios 2011 a 2014, por importes de 82.002,93 €, 67.515,88 €, 73.924,93 € y 70.249,18 €, respectivamente, y las cantidades declaradas por el obligado tributario como rendimientos de trabajo en su declaración por el IRPF, en los mismos ejercicios, fueron de 3.835,55 €, 14.228,17 €, 11.746,98 € y 0 euros, respectivamente.

El contraste es evidente sin que pueda convenirse en que las cantidades cobradas estaban por encima de las establecidas en el convenio para un directivo que preste los mismos servicios que prestaba como socio a la sociedad.

Para la determinación del valor normal de mercado de los servicios prestados por el actor se ha aplicado el método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación, previsto en la letra a) del artículo 16.4.1º del TRLIS.

En consideración al mismo, para valorar la operación vinculada realizada entre el accionista mayoritario y administrador único y la sociedad, se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente, habida cuenta que, como se ha dicho, se confundían las actividades de la sociedad y del socio, reduciéndose el cálculo a establecer la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles en sede societaria.

El mencionado cálculo puede darse en casos de simulación, como sostiene el actor, lo que no quiere decir que este sea el caso y que el citado método no se pueda aplicar, porque no deja de ser una forma de concreción del método del precio libre comparable.

Son cuestiones ajenas a la correcta valoración de la operación vinculada la afirmación del actor de que la retribución estimada exigiría a la sociedad una liquidez muy por encima de la media en el sector, o que



los beneficios generados en la sociedad por la aportación de sus conocimientos, capacidades, contactos y experiencia, tributan en sede de la sociedad y cuando se produzca el reparto de beneficios, como rendimientos del capital mobiliario en el sede del socio.

No cabe apreciar, por último, la denunciada vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria de capacidad económica y prohibición del carácter confiscatorio de los tributos, proclamada en el art. 31 de la Constitución, al considerarse correctos los cálculos efectuados para la obtención de la deuda tributaria del actor.

En méritos a lo expuesto procede confirmar la liquidación efectuada al actor, pasando al de la sanción impuesta por su conducta.

OCTAVO. - Sobre la infracción. Motivación de la culpabilidad.

Sobre los fundamentos de la responsabilidad sancionadora en el ámbito tributario podemos seguir los de la sentencia de 6 de julio de 2022, dictada en el recurso 666/2020.

Dice así:

"Sobre el contenido del acuerdo sancionador, es necesario tener en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo referida a los acuerdos sancionadores, y en este sentido, determina la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009 que "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT ("cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

Por su parte, entre otras más recientes sentencias del Tribunal Supremo, puede citarse la de 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016) , en la que se expresa que

"Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).

Llegados a este punto, conviene precisar que el órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conductas que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT , apartados 2 y 3. Viene a cuento esta reflexión porque, salvo en lo que se refiere al tercer ajuste sancionado ("facturas rectificativas"), la resolución sancionadora carece respecto de los otros tres de un análisis singularizado sobre la presencia de culpabilidad. El órgano sancionador la da por supuesta, limitándose a contestar los argumentos de TREMON para justificar su irresponsabilidad. Esta forma



de razonar, que presume la culpabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario (vid. los artículos 178 y siguientes LGT), sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española, cual es la presunción de inocencia.

Las mismas carencias se aprecian en las propuestas del instructor (la inicial y la rectificativa) a las que se remite el acuerdo sancionador en alguno de sus pasajes.

De esta manera se constata que, pese a las ocho páginas que formalmente se destinan a la "apreciación de la culpabilidad", tres de los ajustes sancionados carecen de una motivación específica al respecto, y sólo uno, el relativo a las facturas rectificativas, contiene la siguiente escueta conclusión: "es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas al IVA". Con excepción de esta afirmación, la única justificación de la culpabilidad, ya para los cuatro ajustes, se contiene en el último párrafo del correspondiente apartado de la resolución sancionadora, en el que se lee: "Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas, en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción".

En suma, el órgano sancionador, considera que el mero quebrantamiento de la normativa fiscal evidencia la culpabilidad en el infractor. Así pues, no sólo presume la culpabilidad, por lo ya dicho, sino que su decisión responde a una concepción objetiva de la responsabilidad tributaria a efectos sancionadores superada hace décadas en nuestro sistema jurídico y que la jurisprudencia ha rechazado reiteradamente."

En la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3256/2016, argumenta lo siguiente:

"En cualquier caso, como dijimos en un caso similar en la sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. cas. núm. 3611/2013, FD Octavo), los empleados por el acuerdo sancionador constituyen, justamente, hechos o circunstancias que, como anticipamos, este Tribunal Supremo, en reiteradísima doctrina que se inicia con la Sentencia de 6 de junio de 2008, viene considerando ineficaces por sí mismas para inferir un comportamiento doloso o culposo.

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008, en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria.

En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora" [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].

En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- 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". 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, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)" [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto; de 22 de octubre de 2009



(rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto].

#En suma, inferir la existencia de simple negligencia del mero hecho de que Hacienda El Hornillo, S.L., incumpliera las normas tributarias al dejar de ingresar en concepto de IVA del cuarto trimestre de 2006, desconoce las exigencias que dimanarían de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

b) Otro de los motivos por los que en el acuerdo sancionador se aprecia la existencia de culpabilidad precisa para sancionar es porque la mercantil actora debía conocer sus obligaciones tributarias, entre otras cosas, porque su Consejero Delegado es Notario.

#Pero, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable que "pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos"". Y es que, "no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables" [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que "no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" (Sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto). En idénticos términos pueden consultarse, entre otras muchas, las Sentencias de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995); de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Duodécimo ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Séptimo de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 963/2003), FD Séptimo ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero ; 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004), FD Undécimo ; de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 440/2005), FD Undécimo ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Octavo D); de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero.

En suma, de acuerdo con este Tribunal, a la hora de decidir si el obligado tributario actuó culpablemente, la Administración Tributaria no debe centrarse en sus circunstancias subjetivas, por lo que tampoco la condición de Notario del Consejero Delegado de la actora es fundamentación idónea para cumplir con las exigencias de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto B)]. Como también hemos declarado que afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), "es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales,



entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE " [Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción" porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "entre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente" [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. Para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto C); de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 6058/2003 y 2422/2003), FFDD Quinto B) y Cuarto C), respectivamente; de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero; de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero; de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

#En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]; que "no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que "la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción", y "aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente" [Sentencias 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 11 de abril de 2011 (rec. cas. núms. 1730/2009 y 3768/2008), FD Primero ; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); en el mismo sentido, la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero]; que no "puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE, respectivamente", "afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes", "sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto]; o, en fin, que "incluso en el supuesto de que la norma fuese clara", "ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto ; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto].

En definitiva, conforme a nuestra doctrina, no cabe argumentar que Hacienda El Hornillo, S.L., ha actuado culpablemente porque no concurre alguna (o ninguna) de las causas excluyentes de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 y 3 LGT , porque dicho precepto no establece un número cerrado de todos los supuestos en los que hay que entender que el obligado tributario, aunque incumpliera la norma tributaria, actuó diligentemente.



Habiendo empleado el órgano competente para sancionar este argumento por exclusión, como los restantes que hemos examinado, debe ser rechazado por lesionar los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia."

La resolución del procedimiento sancionador derivado de la liquidación de los ejercicios 2011 a 2014, subsume la **conducta del actor** en el tipo sancionador del artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, atendido que en los ejercicios 2011 a 2014 dejó de ingresar dentro de los plazos establecidos parte de la deuda tributaria, por importe de 5.480,89 euros, 5.794,71 euros, 7.145,51 euros, 9.708,98 euros, respectivamente, como consecuencia de la regularización de operaciones vinculadas entre el socio y su sociedad, cuya valoración a valor de mercado supuso el incremento de los rendimientos de trabajo.

En punto a la **motivación culpabilidad**, la resolución debe considerarse suficientemente motivada al decir que el obligado presentó en los ejercicios 2011 a 2013 una declaración incompleta o inexacta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo de referencia, al no haber declarado las operaciones realizadas con la sociedad vinculada CARAB IRON MOUNTAIN SL de la que era socio y administrador único a su correspondiente valor de mercado, y en el ejercicio 2014 ni siquiera presentó declaración-liquidación, dándose las mismas circunstancias que en ejercicios anteriores.

Observa la resolución que el socio participó en la creación de la sociedad, la participaba, administraba y controlaba, la sociedad no aportaba valor añadido alguno a la actividad económica realizada por la persona física (socio y administrador), sin que hubiera procedido regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ocurrió, permitiendo eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF, y beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad.

Observa asimismo que no cabía ninguna **interpretación razonable de la norma** ya que no planteaban dudas razonables la obligación de valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado y los requisitos contables y fiscales de los gastos para que tuvieran la consideración de deducibles.

Sobre la **calificación de la infracción** se la considera leve, pues si bien la base de la sanción es superior a 3000 €, no ha habido ocultación, al estar toda la información en la contabilidad de la sociedad, que realiza la operación vinculada con el obligado tributario.

En méritos a lo expuesto procede la confirmación del acuerdo sancionador.

NOVENO.- Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer al recurrente las costas del recurso, que se fijan en 2.000 €, más el IVA correspondiente, de conformidad con su número cuatro, en atención a la índole del asunto y la actuación de las partes.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Cayetano frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 18 de diciembre de 2020, desestimó las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 frente al acuerdo desestimatorio de recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número NUM004 con clave de liquidación NUM005 , dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014, por importe de 32.347,39 €, respectivamente, y las reclamaciones económico administrativas nº NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 , frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la propuesta sancionadora número A51- NUM010 , con clave de liquidación NUM011 , relativo al mismo impuesto y ejercicios, dando lugar a una sanción por importe total de 14.065,06 €, respectivamente, que confirmamos así como los acuerdos de que trae causa.

Y con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.



Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0597-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0597-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

FONDO DOCUMENTAL CENDO