



Roj: **STSJ M 5172/2017 - ECLI: ES:TSJM:2017:5172**

Id Cendoj: **28079330052017100475**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **16/05/2017**

Nº de Recurso: **1141/2015**

Nº de Resolución: **495/2017**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

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:** 28.079.00.3-2015/0022115

**Procedimiento Ordinario 1141/2015**

**Demandante:** D./Dña. Adolfo

PROCURADOR D./Dña. LUIS ARREDONDO SANZ

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA 495**

RECURSO NÚM.: 1141-2015

PROCURADOR Don Luis Arredondo Sanz

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**Dña. Carmen Álvarez Theurer**



-----  
En la Villa de Madrid a 16 de mayo de 2017

Visto por la Sala del margen el recurso núm.1141-2015 interpuesto por Don Adolfo representado por el procurador Don Luis Arredondo Sanz contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26/11/2014 reclamación nº NUM000 y NUM001 interpuesta por el concepto de IRPF habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO:** Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**TERCERO:** No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo, la audiencia del día 9- 5-2017 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de la Peña Elías.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** La representación procesal de Don Adolfo , parte recurrente, impugna la resolución de 26/11/2014, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de forma acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición deducido contra liquidación provisional derivada de acta de disconformidad NUM002 , en concepto de Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2006, por importe de 68.151,22 euros y de la reclamación económico administrativa NUM001 interpuesta contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición deducido contra sanción derivada de las mismas actuaciones inspectoras, en cuantía de 27.181,55 euros.

En esta resolución se confirman los dos actos recurridos, ya que pese a lo que el reclamante sostiene, no ha probado la existencia de medios materiales y humanos en la sociedad Al máximo Profesionales de la Imagen SL a los efectos del artículo 45, último párrafo del TRLIRPF, por los siguientes hechos:

-la entidad que está dada de alta en el epígrafe 965.4 del IAE de empresas de espectáculos en 2006 obtuvo ingresos por importe de 207.920 euros.

-todos sus ingresos corresponden a las facturas emitidas a sus clientes por servicios que en todos los casos requerían la intervención de su socio y administrador único y era la razón y la esencia de la contratación como presentador de un programa de TV o por servicios publicitarios.

-la contraprestación percibida en 2006 por el socio de la sociedad en concepto de rendimientos de trabajo fue de 44.400 euros.

-la sociedad ha realizado labores accesorias consistentes en la emisión de las facturas y gestión de su cobro y ha efectuado pagos y una parte importante corresponden a gastos ajenos a la actividad, que no añaden valor a la actividad personalísima del socio no asume riesgos ni aporta activos relevantes.

-la sociedad solo dispone como inmovilizado material de un inmueble vivienda situada en Alicante ajeno a la actividad que tiene lugar en Madrid como consta en las facturas y el domicilio social de la sociedad radica también en Madrid, CALLE000 NUM004 hasta 15/03/2010 que es el domicilio particular y fiscal del socio.

El artículo 45 del TRLIRPF vigente en 2006 si obligaba a las personas físicas a la valoración de la operación a precio de mercado entre partes independientes y existían consultas de la DGT que así lo interpretaban.

En cuanto la sanción debe confirmarse al concurrir todos los elementos que establece el artículo 211.3 de la LGT y no cabe excluir la responsabilidad por interpretación razonable de la norma fiscal aplicable que era clara y obligaba a valorar a precio de mercado la operación vinculada y no cabía interponer una sociedad en relación a servicios personalísimos que solo el socio podía prestar con el único fin de eludir los tipos impositivos del IRPF y deducir gastos en sede de la sociedad ajenos a la actividad y concurre cuando menos negligencia.



**SEGUNDO** El recurrente solicita que se anule el acuerdo recurrido y demás que haya lugar en derecho y alega en síntesis:

No concurre la causa de inadmisión que alega el defensor de la Administración porque los intentos se hacen en un domicilio erróneo al haber designado en el escrito de interposición del acuerdo sancionador como domicilio la calle Carranza 3 de manera que el TEAR de Madrid conocía esta dirección, además el segundo intento se hizo en la misma franja horaria que el primero; tampoco se designó otro domicilio a efectos de notificaciones distinto que el que constaba a la AEAT y se causa indefensión.

Es aplicable la presunción legal iure et de iure del artículo 45 del TRLIRPF en relación con el artículo 16.7 del TRLIS porque se trata de personas físicas que prestan servicios a través de la sociedad cuyos ingresos proceden del ejercicio de actividades económicas y cuenta con medios materiales y personales y cuando se trata de sociedades con un único profesional habilitado con capacidad para prestar los servicios este es suficiente y la Administración no ha probado la insuficiencia de medios.

Se han producido varios cambios legislativos pero no justifican la aplicación automática de lo facturado por la sociedad como valor de la operación vinculada ni que integre la base imponible del IRPF del socio, la interposición de una sociedad profesional para la prestación de servicios es una opción legítima.

En 2006 no se permitía al socio hacer correcciones valorativas y era la Administración la única que podía comprobar si se había valorado a precio de mercado la operación vinculada.

El carácter personalísimo que la Inspección atribuye a los servicios prestados por el socio no puede servir para vaciar de contenido a la sociedad profesional que no precisa gran número de activos para la realización de la actividad económica y tampoco es exigible que la sociedad aporte valor añadido relevante a la actividad del socio.

En cuanto la sanción, concurre interpretación razonable de la norma, porque la interposición de la sociedad es una opción legítima, presentó una declaración veraz sin ocultación como reconoce la Inspección al calificar de leve la infracción y la interpretación divergente justifica que no se imponga sanción como han apreciado la Audiencia Nacional en las sentencias recaídas en el asunto del despacho Sagardoy y el TSJ de Murcia.

Falta además en el acuerdo sancionador una motivación suficiente y no se acredita la culpabilidad del infractor.

La corrección valorativa de la operación vinculada solo podía hacerla en 2006 hasta la reforma por la Ley 36/2006 la Inspección y no cabe sancionar las consecuencias derivadas de dicha corrección en la medida que solo la Administración podía hacerla.

**TERCERO** El Abogado del Estado se opone al recurso que considera inadmisibles por extemporáneo al concurrir el motivo del artículo 69.c) de la LRJCA porque el acuerdo del TEAR de Madrid recurrido se intentó notificar dos veces en el domicilio designado los días 15 y 16/12/2014, se depositó en la secretaría el 19/01/2015 y hasta el 5/11/2015 no se interpuso el recurso contencioso administrativo ya fuera del plazo de dos meses del artículo 46 de la misma Ley .

Frente a lo facturado en 2006 por la sociedad a terceros por los servicios profesionales personalísimos del socio, que solo él podía prestar de 207.920 euros, la contraprestación satisfecha por la sociedad al socio en concepto de rendimientos de trabajo por los mismos servicios asciende a 44.400 euros sin justificación alguna.

La Administración valoró la operación vinculada por el valor de lo facturado a terceros por tales servicios con deducción de los gastos necesarios para su obtención. Se trata de una sociedad que no añade valor a los servicios y de la que se podía haber prescindido y tiene por objetivo eludir los tipos impositivos del IRPF y deducir gastos en deducibles en sede de la sociedad por no relacionarse con la actividad.

El artículo 45.1 del TRLIRPF determina que las personas físicas deben efectuar la valoración en los términos del artículo 16 del TRLIS a precio de mercado entre independientes y no lo hizo y si lo hubiera hecho la Administración no lo hubiera comprobado.

No se trata de desincentivar el ejercicio de actividades económicas profesionales a través de una sociedad sino de la creación de estas sociedades con el único fin de eludir impuestos.

Tampoco se puede aplicar la presunción prevista por el último párrafo del artículo 45 del TRLIRPF porque la sociedad carece de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios, no tiene personal contratado salvo el socio ni medios materiales, por lo que no los podía prestar ni añade activos propios ni valor alguno a la actividad profesional que solo puede llevar a cabo el recurrente y que es la razón de la contratación.



Es correcta la valoración por el precio facturado a terceros con deducción de los gastos necesarios para su obtención.

La sanción está motivada, descrita con detalle la conducta y acreditada la negligencia.

**CUARTO** Debe resolverse en primer lugar si se ha producido la extemporaneidad del recurso contencioso administrativo que alega el Abogado del Estado como causa de inadmisión del mismo.

Sostiene que la resolución del TEAR de Madrid recurrida se intentó notificar al recurrente los días 15 y 16 de diciembre de 2014 en el domicilio designado en la CALLE000 NUM004 , NUM005 , 28004 Madrid, se depositó en la secretaría del tribunal el 19/01/2015 y el recurso contencioso administrativo se interpuso el 5/11/2015 fuera del plazo de dos meses del artículo 46 de la misma Ley.

Para resolver adecuadamente esta cuestión es necesario tener en cuenta los hechos siguientes:

-El recurrente interpuso reclamación económico administrativa contra el acuerdo de liquidación el 10/04/2012 designando como domicilio para oír notificaciones CALLE000 NUM004 , NUM005 de Madrid.

-Con posterioridad interpuso reclamación económico administrativa contra el acuerdo sancionador derivado del mismo procedimiento inspector el 2/10/2012 designando domicilio en la calle Carranza 3 Esc. Ext. Plta.4.D.

-El TEAR de Madrid acordó la acumulación de las dos reclamaciones anteriores que se notificó el 17/01/2013 en el domicilio de Carranza.

-La resolución del TEAR de Madrid de 26/11/2014 impugnada en el recurso que resolvemos se intentó notificar los días 15 y 16/12/ 2014 en el domicilio de CALLE000 NUM004 , NUM005 de Madrid.

Pues bien, el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprobó el Reglamento General de Revisión en vía administrativa, que regula el domicilio para notificaciones, dentro de las normas comunes del procedimiento general económico administrativo, en su número 1 dispone que *cuando en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones designados por el interesado se tomará en consideración el último señalado a estos efectos.*

En este caso el TEAR de Madrid acumuló las reclamaciones económico administrativas deducidas contra la liquidación y contra la sanción, que pasaron a constituir un único expediente y el último domicilio señalado a efectos de notificaciones fue la calle Carranza 3 de Madrid, domicilio al que debió dirigirse la notificación de la resolución recurrida en lugar de hacerlo como se hizo a CALLE000 NUM004 .

La consecuencia es que los dos intentos de notificación de esta resolución de 15 y 16/12/2014 no fueron correctos y debe estarse a la fecha indicada por el recurrente de 10/09/2015 en que recogió la copia de la resolución en la sede de la secretaría del TEAR de Madrid y al interponerse el recurso contencioso administrativo en la fecha del 5/11/2015 se hizo dentro del plazo de dos meses del artículo 46 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa sin que concurriera la causa de inadmisión del artículo 69.e) de la misma Ley .

**QUINTO** El acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad de referencia confirmado en reposición y después por el acuerdo recurrido practica la siguiente regularización:

*Durante los ejercicios objeto de comprobación D Adolfo es el socio y administrador de **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL**, ostenta el 100% de titularidad de las participaciones, y además, es administrador único.*

D Adolfo percibió rendimientos de trabajo provenientes de la sociedad **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL** durante los ejercicios objeto de comprobación.

*En el ejercicio 2006 los rendimientos satisfechos por la sociedad a su socio fueron de 44.400 euros, con una retención a cuenta del IRPF de 6.660,00 euros.*

2. La ACTIVIDAD declarada ha sido la clasificada en el epígrafe de I.A.E. 965.4 fue EMPRESAS DE ESPECTÁCULOS.

**ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL** comenzó sus operaciones en fecha de 18/01/2006; en dicha fecha se otorgó escritura pública constitución, inscrita en el Registro Mercantil, y de la que obra una copia incorporada al expediente.

Conforme al artículo 2o de sus Estatutos, "la compañía tiene por objeto de su actividad: producción de espectáculos públicos y artísticos, la representación y asesoramiento de artistas, la producción y distribución musical, la intermediación, compraventa, arrendamiento, construcción y rehabilitación de bienes inmuebles."



El domicilio social de la entidad **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL se encuentra situado desde su constitución en la c/ CALLE000 NUM004 , NUM005 , de Madrid, donde se encuentra domiciliado su socio y administrador único, D Adolfo , NIF NUM003 . Este domicilio fue también el domicilio fiscal de la sociedad, hasta que a partir de 15/03/2010 lo cambió a la c/ Sagasta 14, 4oB de Madrid.

El inmueble situado en la c/ CALLE000 NUM004 , NUM005 , de Madrid fue adquirido por Adolfo el 17 de mayo de 2002, según consta en la Escritura Notarial de compraventa aportada. Y es su domicilio particular y fiscal.

3. En las facturas emitidas por **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL en los ejercicios comprobados figura como domicilio el situado en la c/ CALLE000 NUM004 , NUM005 , de Madrid.

En todas las facturas emitidas por **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL figura de manera clara que el objeto de las facturas, por lo que se factura a los clientes, son exclusivamente las prestaciones de servicios llevadas a cabo por Adolfo , como presentador de un programa de TV o por servicios publicitarios en diversos medios y soportes. Es decir, todas las retribuciones de servicios que aparecen como objeto de las facturas guardan una relación directa con las cualidades del socio como presentador.

Durante las actuaciones de comprobación se han aportado contratos, el firmado por la sociedad y el socio, y entre la sociedad y el socio con terceros (clientes).

-En el contrato firmado por la sociedad y el socio, de fecha 30/01/2006, se dice expresamente que el socio consiente que esta sociedad sea la que factura a terceros los trabajos artísticos que éste realice.

-El contrato firmado con GESTEVISION TELECINCO SL en fecha 06/10/2006 tiene como objeto que el presentador promocione productos (Tonos y Logos) en el programa y se fija una retribución.

-El contrato firmado con GESTEVISION TELECINCO SL en fecha 19/12/2006 tiene como objeto la regulación de los servicios de Adolfo como presentador de un programa diario de TV o cualquier otro (a solicitud de la cadena), se fija la duración (2 años), la retribución (por días de intervención). Además se cede a la cadena los derechos de imagen y se fijan las obligaciones y causas de resolución.

Esas circunstancias de prestación de servicios, de obligaciones y de resolución del contrato, indican el carácter personalísimo de los servicios prestados, ya que atañen todas ellas a comportamientos o situaciones que pudieran concurrir en el presentador. Es decir, y por ejemplo, si no asiste a trabajar en un plazo, la cadena puede resolver el contrato unilateralmente, en ningún caso puede la sociedad proporcionar otra solución o una sustitución. Además, en el contrato se exige que el presentador esté a disposición del cliente durante la vigencia del contrato, a llevar a cabo actos promocionales, a ceder la explotación de imagen... Estos ejemplos son indicadores de que lo que interesa en el contrato es que sea Adolfo el que únicamente preste los servicios.

4. En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de la sociedad, **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL, por los conceptos y periodos siguientes: Impuesto sobre Sociedades, periodos 2006, 2007 y 2008

El 02/06/2011 la Inspección procedió a entregar comunicación a ambas partes vinculadas en relación con los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta en el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.1 c) del RD 1777/2004 .,

En dicha comunicación y en relación con los ejercicios 2006 se le puso de manifiesto que, de acuerdo con los distintos métodos que pueden ser tenidos en consideración para fijar el valor de mercado que se contempla en el artículo 16 del TRLIS, el método que se considera más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio de mercado del bien o servicio realizando un análisis de comparabilidad, y efectuando las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación (método previsto en el mencionado artículo 16.3.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto )

La determinación del valor de mercado de las operaciones, se ha calculado a partir de los ingresos que **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL ha obtenido de sus clientes (terceros sujeto pasivos independientes), por los servicios que a esos clientes le prestó Adolfo , y una vez corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad (no admitiéndose la deducibilidad los gastos no relacionados con la actividad)

El resultado de la regularización anterior es el siguiente:

Los ingresos obtenidos en 2006 por la sociedad **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL han sido de 207.920 euros, y todos ellos derivan de prestaciones de servicios realizadas por su socio para sus clientes.



De los 134.303,78 euros de gastos contabilizados y deducidos en el ejercicio 2006, 43.770,10 euros se consideran gastos relacionados con la actividad artística.

La Inspección valora la operación vinculada objeto de este procedimiento en 164.149,90 euros en el periodo 2006, que es la diferencia entre los ingresos obtenidos, y los gastos que considera deducibles y relacionados con la actividad artística.

En dicho valor normal de mercado, se incluye la remuneración que en el ejercicio 2006 realizó **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL** a D. Adolfo , por importe de 44.400,00 euros.

En 2006 los ingresos de la actividad artística ascienden a 207.920 euros y los gastos asociados a la misma a 43.770,10 euros.

El valor de mercado se fija en 119.749,40 a que asciende la diferencia entre los ingresos y los gastos.

Siendo esto así, la Inspección propone regularizar la situación tributaria de Adolfo como consecuencia de dicha corrección valorativa, procediendo a aumentar las rentas del trabajo declaradas dentro de la base imponible del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de dicho obligado tributario en el período 2006 por la cantidad de 119.749,90 euros.

Los rendimientos de trabajo percibidos en 2006 por el obligado tributario se fijaron en la suma de los rendimientos declarados y del importe del valor de la operación vinculada, la BI del IRPF quedó fijada en 160.833,31 euros y la cuota en 54363,10 euros.

A resultas de la regularización anterior se dictó acto de liquidación provisional por importe de 68.151,22 euros, incluyendo 13.788,12 euros de intereses de demora.

Motivación de la regularización

A modo de resumen previo, puede decirse que **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL** es una sociedad que únicamente emite facturas, realiza la correspondiente gestión de cobro de las mismas y realiza pagos. (Además, como se explica más adelante una parte de dichos pagos se corresponden con gastos de los que no se ha acreditado que estén relacionados con el ejercicio de la actividad de dicha sociedad, tal y como se refleja en la propuesta de regularización). Se trata, por tanto de una sociedad que no añade ningún margen, ni aporta valor añadido alguno a la actividad de los artistas, de carácter personalísima, realizada para los clientes por parte de Adolfo , no asumiendo ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante.

Si bien se cumple el primero de los requisitos exigidos para aplicar la presunción prevista en los artículos 45.2 del TRLIPF y 16.7 del TRLIS, esto es que más del 50 por 100 de los ingresos de la sociedad procedan del ejercicio de actividades profesionales, no ha quedado acreditado ante la Inspección que **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL**, disponga de los medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

Y respecto a los medios materiales, **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL** no aportaba al ejercicio de la actividad artística más inmovilizado material que un inmueble, que es una vivienda situada en la provincia de Alicante, mientras que la actividad por la que se emiten las facturas tiene lugar en Madrid y tiene que ver con la presentación de programas de TV y publicidad.

Además de lo anterior, la Inspección ha negado que se trate de activo afecto a la actividad artística, porque tampoco ha aportado ninguna prueba al respecto.

Por ello, en sede de la sociedad, no se han considerado admisibles los gastos deducidos que se relacionan con el citado inmueble, como la dotación a la amortización y los relativos al asesoramiento e intermediación en la compraventa

Respecto de los medios personales, recordaremos que durante los ejercicios objeto de comprobación la sociedad **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL** tuvo en plantilla solo al socio como empleado.

La participación del socio es indispensable para llevar a cabo la actividad o los servicios por los que la sociedad factura a terceros. Y en vista de los contratos firmados, es un elemento imprescindible e insustituible para que dicha facturación tenga lugar, puesto que los servicios que prestan para los clientes de la sociedad, son de carácter personalísimo. De manera que esta actividad principal de la sociedad, que es la prestación de servicios de presentador, no se podría realizar sin la intervención de D. Adolfo . Se trata de servicios de carácter personalísimo que requieren exclusivamente la presencia de dicho profesional, quien constituye la esencia de los servicios prestados a terceros.

No cabe entender que pueda la sociedad por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza sin la participación de D. Adolfo , único medio personal del que dispone. A pesar de ello, la operación vinculada



entre socio y sociedad ha sido valorada y retribuida por un valor considerablemente inferior al importe por el que la sociedad factura a sus clientes, determinando un ingreso tributario conjunto inferior al debido.

Por ello se procede a valorar las operaciones conforme al valor normal de mercado, de acuerdo a los que se establece el art. 16.3 del RD Legislativo 4/2004, TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

En el presente caso se produce una menor tributación, ya que la retribución del trabajo personal declarada por el socio y proveniente de la sociedad es de 44.400 euros anuales, lo que da lugar a menor tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por parte de D. Adolfo, menor tributación que no se compensa con la cuota tributaria que satisface por el Impuesto sobre Sociedades la sociedad **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL, a un tipo fijo y menor que el que le correspondería abonar a los socios, según la tarifa progresiva del IRPF

Determinación del valor de mercado de la operación vinculada hay que comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello se realizó un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física socio de la sociedad la que necesariamente preste el servicio, de forma tal que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como artista o profesional.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con una persona en concreto. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de la persona que lo realice. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

En consecuencia con todo lo anterior, el método que se estima 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 (método previsto en el mencionado artículo 16.3a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto)

Este comparable será la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros (entidades independientes) de los que se obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física. La valoración tendrá que ser realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde encontramos objeto de contraste. Sobre este comparable habrá que hacer, atendiendo a las peculiares circunstancias, las correcciones que se estimen necesarias para obtener la equivalencia.

En concreto, de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

De acuerdo con lo expuesto, el criterio para la aplicación del método, ha consistido en efectuar, sobre la base del mencionado comparable interno, las correcciones que, en su caso, se han estimado oportunas para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación y, en concreto, los gastos necesarios para la actividad en los que se haya podido incurrir y en relación a los gastos, para considerar deducible un gasto hay que verificar si se han cumplido el requisito de la efectividad del gasto, que supone que el gasto se haya producido, esté contabilizado y se justifique.

**SEXTO** Estima el recurrente en primer lugar que es aplicable la presunción iure et de iure del artículo 45 del TRLIRPF en relación con el artículo 16.7 del TRLIS porque los rendimientos obtenidos procedían de actividades económicas y la sociedad contaba con suficientes medios personales y materiales, dado que se trata de una sociedad con un único profesional habilitado capaz de prestar los servicios sin que la Administración haya probado la insuficiencia de tales medios.

Las actuaciones inspectoras han puesto de manifiesto:

-El recurrente es socio y administrador único de la entidad **Almaximo** Profesionales de la Imagen, S.L.



-En 2006 esta sociedad facturó servicios profesionales que previamente fueron contratados para la presentación de un programa de TV y campañas publicitarias por parte del recurrente y que sin su intervención no se hubieran contratado.

-Esta sociedad se limitó en el ejercicio comprobado a emitir y cobrar facturas y efectuar pagos, realizando esta labor accesoria sin añadir valor alguno a los servicios profesionales y artísticos que únicamente su socio podía prestar y que fue quien los prestó asumiendo el riesgo que podría derivarse.

-La sociedad carecía de medios personales salvo el socio y el único elemento del inmovilizado era un inmueble que radicaba en Alicante y que por razón de la distancia difícilmente podría estar afecto a la actividad de la sociedad, ya que los servicios se prestaron en Madrid.

-Por los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad esta remuneró al socio con la suma de 44.400 euros, en concepto de rendimientos de trabajo que este declaró y practicó retenciones a cuenta por importe de 6.660 euros, sin embargo al sociedad había facturado por esos mismos servicios a los terceros destinatarios de los mismos una suma muy superior que ascendía a 207.920 euros, por lo que la sociedad facturó esta última cantidad y la contraprestación satisfecha al socio por la sociedad fue la cantidad mencionada en primer lugar.

A tenor del último párrafo del artículo 45.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, TRLIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, aplicable al periodo impositivo de 2006, *en todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 % de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades*

Esta presunción legal no es aplicable, porque si bien existía una operación vinculada entre la sociedad y su socio y además concurría el supuesto de vinculación entre la sociedad y su administrador según artículo 16.2.a) y b) del TRLIS, al que se remite el artículo 45.1 del TRLIRPF, se trataba de una prestación de trabajo personal por una persona física, socio, a una sociedad y más del 50% de los ingresos procedía del ejercicio de actividades profesionales, no se cumplía el requisito de que la sociedad tuviera medios materiales y personales para el desarrollo de sus actividades.

Como se ha dicho y ha quedado acreditado, la sociedad en 2006 no tenía personal contratado alguno y el único medio personal con el que contaba era el socio, razón y esencia de la contratación por los terceros con la sociedad y el activo material era un inmueble que radicada en Alicante totalmente ajeno a la actividad, siendo el domicilio de la sociedad hasta su modificación en 2010 el propio del socio en la CALLE000 NUM004 , NUM005 de Madrid.

El recurrente admite que la sociedad tiene un único profesional habilitado capaz de prestar los servicios, pero dice que es medio suficiente y que la Administración no ha probado la insuficiencia de medios.

Esto no es así porque la sociedad no añade nada a los servicios personalísimos que presta su socio y que solo él puede prestar ni interviene en absoluto en su prestación como podría ser a través de labores de producción o realización de los programas o campañas publicitarias en los que interviene el Sr. Adolfo , ni aporta activo relevante, ya que el inmueble de Alicante se totalmente ajeno a la actividad y el domicilio de la sociedad coincide con la vivienda habitual del socio; prácticamente se limita a facturar, cobrar y pagar y la Inspección sí que ha probado la insuficiencia de medios constatando que la sociedad solo cuenta con el socio para la prestación de los servicios artísticos contratados.

Por otra parte, el artículo 45.1 y 2 primer párrafo del TRLIRPF, establece:

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

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

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

Por remisión, el artículo 16.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en el texto vigente en el periodo impositivo de 2006, dispone:

## Artículo 16 operaciones vinculadas: reglas de valoración

*1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.*

*La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas (...).*

Está claro que nos encontramos ante una operación vinculada entre el socio y administrador único, persona física, de la sociedad con esta, que corresponde a la prestación de trabajo personal y que la contraprestación convenida entre ambos ha determinado una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado, téngase en cuenta que la contraprestación acordada entre socio y sociedad asciende a 44.400 euros, que la sociedad ha facturado a terceros por los mismos servicios 207.920 euros y que deducidos los gastos relacionados con la actividad sigue siendo muy superior a la primera cifra.

Sostiene el recurrente que ni siquiera los cambios legislativos que se han ido produciendo justifican la aplicación automática de lo facturado por la sociedad como valor de la operación vinculada.

Pues bien, por valor de mercado debe entenderse el que se hubiera pactado entre partes independientes y en este caso la Inspección ha acudido al método comparativo interno, esto es al importe de la facturación a terceros por los servicios personalísimos prestados por el socio deduciendo los gastos necesarios para su obtención y este método, que la Inspección viene siguiendo en numerosos casos precedentes, resulta adecuado cuando la sociedad no añade valor ni activo relevante a los servicios personalísimos prestados por el socio y es el precio que un tercero independiente está dispuesto a pagar por tales servicios y viene a ser el precio de mercado que recoge el artículo 16.3 del TRLIS, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 36/2006 .

Dice también el recurrente que el ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades interpuestas es legítimo, al respecto ya hemos dicho en la sentencia dictada en el recurso 150/2012 que *no se discute que un despacho de abogados integrado por varios profesionales pueda adoptar alguna de las formas societarias para actuar en el tráfico mercantil, el ordenamiento jurídico lo permitía y lo sigue permitiendo, así está previsto por el Estatuto General de la Abogacía Española, aprobado por el Real Decreto 658/2001, de 22 de junio y con su sistema de tributación en régimen de transparencia fiscal hasta la supresión de este régimen por el artículo trigésimo séptimo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, ni tampoco se cuestiona que ante el abanico de posibilidades legales de tributación de determinada operación se opte por la que resulte menos onerosa, que es algo legítimo y constituye economía de opción.*

Y en la sentencia recaída en el recurso 900/213 que *no se justifica con la intermedación de Lazaro Producciones SL ninguna ventaja económica ni de ningún tipo salvo la elusión fiscal parcial o de una menor tributación en el IRPF que la que correspondería a los ingresos obtenidos por los servicios artísticos personalísimos prestados por el socio tributando directamente como exige la normativa de este impuesto.*

*Se produce como sostiene la Inspección un remansamiento de rentas en sede de la sociedad que se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades donde el tipo impositivo es menor y cabe deducir mayores gastos que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que el tipo marginal es más elevado y por lo que se refiere al reparto de dividendos puede ocurrir que no se distribuyan beneficios o que se repartan al albur de la entidad. No se trata de una opción entre dos posibilidades legítimas de tributación.*

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de junio de 2011, recurso 4499/07 , afirma: *"En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."*

Y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006 asunto C-255/02 , emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma: *" 74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de*



que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C 515/03, Rec. p. I 0000, apartado 40).

El mismo Tribunal en la sentencia de 21 de febrero de 2008, señala: **58**" Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

En este supuesto como en los resueltos por las sentencias que acabamos de transcribir parcialmente, el recurrente ha creado la sociedad que participa, controla y administra sin que esta aportara valor ni activo relevante a los servicios personalísimos por el prestados, con la única finalidad de obtener una menor tributación mediante la elusión de los tipos marginales del IRPF y la deducción de mayores gastos, algunos no deducibles por ser ajenos a la actividad, en sede de la sociedad sin que se haya acreditado otro objeto.

Otra cuestión que plantea la parte actora es que la legislación no permitía al socio hacer correcciones valorativas y solo la Administración podía comprobar si la operación vinculada había sido valorada a precio de mercado.

Pero la facultad de comprobar la valoración que corresponde a la Administración Tributaria nunca se ejercitaría o de ejercitarse no se produciría corrección alguna si previamente socio y sociedad hubieran valorado la operación que les vincula a precio de mercado como ordena la Ley.

Y por lo que se refiere a la alegación de que se vacía de contenido a la sociedad a consecuencia de la atribución de un carácter personalísimo a los servicios que presta el socio, no es que la sociedad se vacíe de contenido es que la sociedad no añade nada a los servicios que presta el socio hasta el punto de que se podía prescindir de su intermediación y prestarlos el directamente.

**SÉPTIMO** Se cuestiona también el acuerdo sancionador confirmado en reposición y después por la resolución recurrida.

Mediante resolución de la Inspectoría Regional Adjunta de 17/05/2012, debidamente notificada al representante autorizado mediante agente tributario notificador el 5/06/2012, se impuso al recurrente una sanción efectiva por importe de 27.181,55 euros, como responsable de una infracción del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, *de dejar de ingresar en el plazo establecido en la normativa de cada tributo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación de tributo, como consecuencia de la presentación incorrecta de la autoliquidación del IRPF correspondiente a 2006, incorrección derivada de la falta de declaración de rendimientos por prestaciones de servicios a sociedad vinculada de la que es asalariado, dejando de ingresar 54.363,10 euros.*

La base de la sanción se fijó en 54.363,10 euros.

La infracción se calificó de leve por no apreciarse la circunstancia de ocultación y se sancionó con el 50% de la base.

El recurrente alega falta de motivación y de acreditación de la culpabilidad e interpretación razonable de la norma aplicable, ya que la interposición de sociedades profesionales es legítima, presentó una declaración veraz y sin ocultación como se reconoce al calificar de leve la infracción, la interpretación jurídica divergente justifica la anulación de la sanción y la Administración era la única que podía hacer una corrección valorativa de la operación vinculada y por ello no cabe sancionar las consecuencias derivadas de dicha corrección que solo la Administración podía hacer.

En primer lugar nos ocupamos de la cuestión de la falta de motivación y acreditación de la culpabilidad del infractor

Pues bien, el principio de culpabilidad se encuentra recogido en el art. 183.1 de la vigente Ley 58/2003 que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un



régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar 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", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "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". Y también proclama 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 corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya 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."

En sentencias posteriores, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene los mismos principios referidos expresamente a la vigente Ley 58/2003 y así en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, recurso 2924/2012, afirma que "a la vista del contenido del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 precepto, idéntico en lo esencial al artículo 77 de la anterior LGT de 1963, forzoso resulta reconocer que para que una determinada conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria es necesario que el sujeto pasivo haya incurrido en una conducta de carácter doloso o culposo, obviando el mínimo deber de diligencia que se le puede reclamar. Todo ello de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que insiste en que una determinada actuación sólo puede ser calificada como infracción tributaria y, en consecuencia, resulta sancionable cuando concurre, entre otros, el elemento subjetivo de la culpabilidad, no siendo admisible en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de responsabilidad objetiva (entre otras muchas, sentencias de 26 de abril de 1990 o 20 de junio de 2005). En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963, que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto. Son precisamente esas menciones las que han llevado a este Tribunal Supremo a reconocer que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del elemento de la culpabilidad,



*pues lo que se exige en todo caso es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones*

En la sentencia de 9 de octubre de 2014, la misma Sala y Sección del Alto Tribunal, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en los términos que siguen: " respecto de la inexistencia de culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-12-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril , no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable."

Y también se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia de 6/06/2014, recurso 1411/12 , en la que dice "Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico ( SS. 15 de octubre de 2009 , casa. 6567/2003 , y 21 de octubre de 2009 , casa 3542/2003 ). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002 ), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica –inexistente en el expediente sancionador obrante en autos– en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere ( sentencias 6 de julio de 2008 , casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008 , casa. 5018/2006 ).

La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

En el acuerdo sancionador confirmado por el acuerdo recurrido se motiva la conducta culpable de la actora en los términos siguientes:

Adolfo es administrador y socio de la sociedad **ALMAXIMO** PROFESIONALES DE LA IMAGEN S.L. 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 el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla. 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 el socio presta servicios a la sociedad, y ésta se los presta a productoras de televisión y medios audiovisuales. Son servicios personalísimos, que ha de prestar el socio y es por lo que los terceros contratan con la sociedad. Así se deduce de los contratos firmados por las diversas empresas de los medios audiovisuales con la sociedad, junto con el socio; tienen como objeto que sea Adolfo el que desempeñe una determinada labor en un programa de televisión o la explotación de los derechos de su imagen. La intención de dichas empresas es que sea esa persona en concreto quien les preste un servicio "personalísimo", aunque contraten a la sociedad como intermediaria. La sociedad no tiene la posibilidad de enviar a otras personas a realizar ese trabajo, aunque por otra parte tampoco cuenta con otros asalariados. Ni tampoco puede prestar esos servicios que factura con el único activo del que dispone, un inmueble.*

*Por ello, se ha concluido que la sociedad no dispone de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, luego no cumple estrictamente con lo que prevé el art. 16.7 de la LIS y el 45.2 del TRLIRPF y no se considera "valor de mercado" la contraprestación convenida entre socio y sociedad. 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 el socio ha decidido 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 el resultado al 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.*

*Aunque en sus alegaciones critica la afirmación de que no procedería 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 cierto es que la regularización es una consecuencia de su actuación. El socio ha recibido una retribución mínima de la sociedad (44.400 euros en 2006) por los servicios prestados, que han generado unos ingresos muy superiores (207.920 euros) en la sociedad.*

*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 declara unos rendimientos mínimos que genera con su labor de profesional de los medios de comunicación cuando presta servicios a **ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN S.L.**; 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 el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que él como socio administrador ha prestado a la sociedad en 2006 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*

*El contenido del acuerdo sancionador evidencia que la culpabilidad del infractor ha sido acreditada por la Administración, que ha establecido el necesario nexo o relación entre la regularización practicada descrita con detalle y la conducta calificada de culpable y se ha concretado el motivo determinante de la negligencia atribuida al infractor por la existencia de una operación vinculada entre socio y sociedad que no se valoró a precio de mercado.*

*El recurrente alega como causa de exclusión de la culpa que concurre interpretación razonable de la norma aplicable que vincula a la legitimidad de la interposición de sociedades profesionales y a la propia norma.*

*Según el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.*

*Como ya dijimos, aunque es legítimo la interposición de sociedades profesionales, no lo es la creación de sociedades con la única finalidad de eludir parte de la carga fiscal sin aportar nada a la actividad que realiza el único socio, que las ha constituido y que las administra.*

*En segundo lugar el contribuyente no ha valorado la operación vinculada como impone la norma por lo que como dice la Inspección 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 infracción ha sido calificada de leve por la Inspección, pero la declaración presentada por el sujeto pasivo no ha sido veraz al fijar un valor a la operación vinculada con su sociedad muy inferior al valor de mercado.

Las sentencias de la Audiencia Nacional y del TSJ de Murcia que se citan y aportan no son vinculantes para esta Sección por no crear jurisprudencia y contienen un criterio que no compartimos para ser aplicado en el supuesto de autos.

Y por último la corrección valorativa de la operación vinculada corresponde a la Administración Tributaria, más como dijimos es el contribuyente el que tiene que asignar valor de mercado a las operaciones vinculadas con sus sociedades relacionadas con el ejercicio de actividades económicas y profesionales, salvo que se cumplan los requisitos de la presunción ya examinada y siendo así la Administración no ejercería tal potestad o la ejercería sin modificación alguna de lo declarado por aquel en su autoliquidación de 2006 y tampoco lo hubiese sancionado.

**OCTAVO** Por todo lo expuesto procede la desestimación del recurso y por esta razón las costas procesales deben imponerse a la parte actora por aplicación del artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .

A los efectos del número 3 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en la cifra máxima de 2.000 euros más IVA, en consideración al alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

## FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador Don Luis Arredondo Sanz, en representación de Don Adolfo , contra la resolución de 26/11/2014 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de forma acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición deducido contra liquidación provisional derivada de acta de disconformidad NUM002 , en concepto de Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2006 y de la reclamación económico administrativa NUM001 , interpuesta contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición deducido contra sanción derivada de las mismas actuaciones inspectoras. Se hace imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610- 0000-93-1141-15 (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 2610-0000-93-1141-15 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.

**PUBLICACIÓN** : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.