



Roj: **STSJ M 5173/2017 - ECLI: ES:TSJM:2017:5173**

Id Cendoj: **28079330052017100476**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **16/05/2017**

Nº de Recurso: **1140/2015**

Nº de Resolución: **496/2017**

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:** 28.079.00.3-2015/0022111

**Procedimiento Ordinario 1140/2015**

**Demandante:** D./Dña. Luis Carlos

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 496**

RECURSO NÚM.: 1140-2015

PROCURADOR D. 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. 1140-2015 interpuesto por Don Luis Carlos 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 Luis Carlos , 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 2007 y 2008, por importe total de 188.627,25 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 total de 81.979,83 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** Almaximo Profesionales de la Imagen, SL a los efectos del artículo 41 de la Ley 35/2006 , en relación con el artículo 16 del TRLIS al que se remite, por los siguientes hechos:

-la entidad que está dada de alta en el epígrafe 965.4 del IAE de empresas de espectáculos en 2007 obtuvo ingresos por importe de 287.094,70 euros y en 2008 de 303.506,24 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.

-las contraprestaciones percibidas en 2007 y en 2008 por el socio de la **sociedad** en concepto de rendimientos de trabajo fueron de 43.065 euros y de 60.000 euros, respectivamente.

-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, calle Fuencarral 89 hasta 15/03/2010 que es el domicilio particular y fiscal del socio.

La valoración de la operación vinculada efectuada por la Inspección tomando el importe facturado a terceros por los servicios profesionales del socio con deducción de los gastos necesarios para su obtención y rechazo de los gastos que no lo eran en cada ejercicio con independencia del precio pactado entre la **sociedad** y el socio, es correcta y se ajusta a la Ley, dado que los terceros son parte independiente, el carácter personalísimo de tales servicios, que solo el socio puede prestar y que la **sociedad** no añade valor ni activos relevantes para su prestación



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:

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 2007 y 2008 tampoco se permitía a los socios hacer correcciones valorativas y solo correspondía a la Administración la comprobación de la valoración de las operaciones vinculadas a precio de mercado

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 la Inspección y no cabe sancionar las consecuencias derivadas de dicha corrección en la medida que solo la Administración podía hacerla.

Subsidiariamente, de considerar sancionable su conducta debe tenerse en cuenta el régimen sancionador específico del artículo 16.10 del TRLIS que no se ha aplicado ni siquiera la posibilidad de su aplicación. La Inspección debió imponer la sanción por la infracción grave de que el valor normal de mercado de una operación no sea el declarado en el **Impuesto sobre Sociedades** y no la infracción del artículo 191.1 de la LGT que la Inspección aprecia omitiendo la norma de carácter especial que además excluye, entre otras, esta infracción, con vulneración del principio de legalidad del artículo 25 de la Constitución con la consiguiente nulidad del pleno derecho de la sanción según el artículo 217.1.a) de la LGT .

**TERCERO** El Abogado del Estado se opone al recurso porque frente a lo facturado por la **sociedad** a terceros por los servicios profesionales personalísimos del socio, que solo él podía prestar, la contraprestación satisfecha por la **sociedad** al socio en concepto de rendimientos de trabajo por los mismos servicios es muy inferior 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 41 de la LIRPF 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**.

Es correcta la valoración por el precio facturado a terceros con deducción de los gastos necesarios para su obtención como aprecia la Sección en las sentencias recaídas en los recursos 900/13 y 1081/13 .

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

**CUARTO** Del acuerdo de liquidación de 24/02/2012, dictado por la Jefa de la Oficina Técnica, derivado del acta de disconformidad de referencia, confirmado en reposición y después por el acuerdo recurrido, resulta la siguiente regularización:

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

*En el ejercicio 2007 los rendimientos de trabajo satisfechos por la **sociedad** a su socio fueron de 43.065 euros, con una retención a cuenta del IRPF de 6.459,75 euros y en 2008 de 60.000 euros con una retención de 8800 euros por los mismos conceptos, respectivamente.*

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/ Fuencarral 89, 5o D, de Madrid, donde se encuentra domiciliado su socio y administrador único, D Luis Carlos , 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/ Fuencarral 89, 5o D, de Madrid fue adquirido por Luis Carlos 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/ Fuencarral 89, 5o D, 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 Luis Carlos , 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 promocióne 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 Luis Carlos 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 Luis Carlos 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 05/07/2011 la Inspección comunicó a ambas partes vinculadas el resultado final de la determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

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 Luis Carlos , 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 2007 por la **sociedad** ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL han sido de 287.094,70 euros, y todos ellos derivan de prestaciones de servicios realizadas por su socio para sus clientes y en 2008 por el mismo concepto fueron de 303.506,24 euros.

En 2007 de los 213.751,70 euros de gastos contabilizados y deducidos, solo 80.480,83 euros se consideran gastos relacionados con la actividad artística y en 2008 de 110.796,98 euros de gastos contabilizados y deducidos solo se relacionan con esta actividad 24.451,38 euros

La Inspección valora la operación vinculada objeto de este procedimiento en 206.613,87 euros en el periodo 2007 y en 279.054,86 euros en el periodo de 2008, 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 incluyen las remuneraciones que en los ejercicios 2007 y 2008 realizó ALMAXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL a D. Luis Carlos

Siendo esto así, la Inspección propone regularizar la situación tributaria de Luis Carlos 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 los períodos de 2007 y de 2008.

Los rendimientos de trabajo percibidos en 2007 y 2008 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 213.722,67 euros y en 276.590,69 euros y la cuota en 69.985,12 euros y 93.974,53 euros, respectivamente.

A resultas de la regularización anterior se dictó acto de liquidación provisional por importe total de 188.627,25 euros, incluyendo 24.667,60 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 Luis Carlos , 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 41 de la ley 35/2006 , en relación con el 16.7 del TRLIS, 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. Luis Carlos . 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. Luis Carlos , 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. 16.4 del RD Legislativo 4/2004 , TR de la Ley del **Impuesto** sobre **Sociedades**

En el presente caso se produce una menor tributación, ya que las retribuciones del trabajo personal declarada por el socio y proveniente de la **sociedad** fueron de 43.065 y 60.000 euros anuales, lo que da lugar a menor tributación en el **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas por parte de D. Luis Carlos , 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 16.4).1º.a) del Texto Refundido de la Ley del **Impuesto** , método del precio libre comprable).

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.

**QUINTO** Estima el recurrente: I) que la interposición de una **sociedad** para el ejercicio de actividades económicas y profesionales es una opción legítima y no cabe una interpretación normativa que lo impida, II) que tras varios cambios legislativos a los que alude, el artículo 41 de la Ley 35/2006 se remite para valorar



las operaciones vinculadas al artículo 16 del TRLIS, adoptando como criterio la aplicación automática como valor de mercado de la operación vinculada del importe facturado por la **sociedad**, lo que determina que el la practica estas **sociedades** no tengan sentido, III) que la Administración en 2007 y 2008 podía corregir la contraprestación al socio, pero este no podía hacer otra cosa y IV) el carácter personalísimo que la Inspección atribuye a la actividad del socio es tan genérico que valdría para cualquier profesional que prestara servicios a través de **sociedades** profesionales y en este tipo de actividades no son necesarios grandes activos, es suficiente una estructura reducida y no es necesario que aporte valor añadido relevante a la actividad del socio.

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 2007 y 2008 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 presto 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 las sumas de 43.065 euros en 2007 y de 60.000 euros en 2008, en concepto de rendimientos de trabajo que este declaró y practicó retenciones a cuenta por importes de 6459,75 euros y de 8.800 euros, respectivamente, sin embargo la **sociedad** había facturado por esos mismos servicios a los terceros destinatarios de los mismos una suma muy superior, por lo que la **sociedad** facturó y obtuvo una elevada cantidad y la contraprestación satisfecha al socio por la **sociedad** podía calificarse de mínima.

Como se ha dicho y ha quedado acreditado, la **sociedad** en 2007 y 2008 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 calle Fuencarral 89,5ºD de Madrid.

El recurrente admite que la **sociedad** tiene un único profesional habilitado capaz de prestar los servicios pero dice que es suficiente junto con una mínima estructura.

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. Luis Carlos , 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, en 2007 y 2008 resulta de aplicación la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 16 del TRLIS por la ley 36/2006 y el Real Decreto 1777/2004, de 30 de marzo por el que se aprobó el Reglamento del **Impuesto** sobre **Sociedades**, modificado por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

El artículo 41 de la Ley 35/2006 , sobre operaciones vinculadas establece: *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** .*

Por remisión, el artículo 16.1 y 2 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 los periodos impositivos de 2007 y 2008, dispone:

Artículo 16 operaciones vinculadas

*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.(...)

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 en 2007 a 43.065 euros y a 60.000 euros en 2008, que la **sociedad** ha facturado a terceros por los mismos servicios 287.094,70 euros en 2007 y 303.506,24 euros en 2008 y que deducidos los gastos relacionados con la actividad sigue siendo muy superiores a las primeras cifras.

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 16.1 del TRLIS, en su redacción por la Ley 36/2006, determinado por el método a que regula el artículo 16.4.1.a) de la misma Ley (*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 particularidad*) y se han tenido en cuenta las circunstancias del mercado, los elementos internos de comparación y las correcciones que se establecen reglamentariamente por el artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de marzo, redactado por el Real Decreto 1793/2008.

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 intermediación 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 e insistimos los servicios son personalísimos porque solo el socio los puede prestar y son la razón de la contratación por terceros de los servicios facturados por la **sociedad**.

A las mismas conclusiones llegó la Sala en la sentencia recaída en el recurso 1141/15 promovido por el recurrente contra el resultado de la regularización del IRPF de 2006.

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

Mediante resolución de la Inspectora 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 total por los dos periodos de 2007 y 2008 de 81.979,83 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 2007 y 2008, incorrección derivada de la falta de declaración de rendimientos por prestaciones de servicios a **sociedad** vinculada de la que es asalariado, dejando de ingresar 69.985,12 euros y 46.987,27 euros, respectivamente.*

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 y subsidiariamente resulta de aplicación el régimen sancionador que regula



por el artículo 16.2 y 10 del TRLIS y en concreto la infracción tributaria grave que tipifica que el valor normal del mercado de la operación vinculada no sea el declarado en el **Impuesto sobre Sociedades**, por ser más específico y que la Administración ha obviado con vulneración del principio de legalidad del artículo 25 de la Constitución al imputar y sancionar la infracción del artículo 191.1 de la Ley 58/2003 y no tener en cuenta tampoco el apartado 4.

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:

(...) Luis Carlos 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 Luis Carlos 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.

Socio y **sociedad** debían valorar sus relaciones económicas conforme al valor de mercado, por mandato claro del art. 16.1 de la ley del **impuesto**, el cual define: Se entenderá por su valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

No han respetado ese mandato directo porque la contraprestación convenida entre socio y **sociedad** se aleja enormemente de lo que es el mercado. Prueba de ello es la gran diferencia entre la valoración que pactan y lo que luego pagan los clientes que reciben los servicios del socio, sin que la **sociedad** haya probado cuál ha sido su valor añadido. Por ello es por lo que la Inspección ha valorado y ha efectuado el ajuste. Si las partes vinculadas hubieran valorado correctamente sus relaciones económicas conforme al mercado no hubiera sido necesario tal ajuste. No cumple con lo previsto en la normativa en la que dice ampararse, luego no es admisible que su conducta era la única posible y que se encuentre avalada por una interpretación razonable.

La **sociedad** por sí sola no está en disposición de prestar los servicios que factura a terceros. Por ello, es por lo que la Inspección, además, añadió que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física a las empresas productoras, sin necesidad de actuar a través de una **sociedad** intermediaria. Si 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** por los servicios prestados, que han generado unos ingresos muy superiores 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 2007 y 2008 y que ésta ha facturado a terceros.

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

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

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.

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 sus autoliquidaciones de 2007 y 2008 y tampoco lo hubiese sancionado.

Las consideraciones anteriores ya se recogieron en la sentencia dictada en el recurso 1141/2015 citada.

Por último el recurrente de manera subsidiaria plantea que la Administración ha obviado el régimen sancionador específico previsto por el artículo 16.10 del TRLIS, redactado por la Ley 36/2006.

El artículo 16.10 del TRLIS redactado por la Ley 36/2006, dispone:

**10.** *Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.*

*También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el **Impuesto** sobre **Sociedades**, el **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas o el **Impuesto** sobre la Renta de No Residentes.*

*Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:*

**1.º** *Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al **Impuesto** sobre **Sociedades**, al **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas o al **Impuesto** sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.*

**2.º** *Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al **Impuesto** sobre **Sociedades**, al **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas o al **Impuesto** sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*



3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

4.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al **Impuesto sobre Sociedades**, al **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas o al **Impuesto** sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191 , 192 , 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la desatención de los requerimientos realizados.

Como pone de manifiesto el precepto anterior las infracciones tributarias que tipifica se relacionan con la documentación que reglamentariamente se determinaría según se establece el artículo 16.2 del TRLIS y esa documentación no se ha exigido al recurrente, ya que como pone de manifiesto el acuerdo recurrido, el régimen sancionador regulado por el artículo 16.10 del TRLIS, introducido por la Ley 36/2006 , para los periodos iniciados después de 1/12/2006 para operaciones realizadas antes del 19/02/2009 si bien existía la obligación del socio y de la **sociedad** de valorar la operación vinculada a precio normal de mercado, no era obligatorio cumplimentar la documentación específica y por tanto no cabe imponer sanciones por infracciones tributarias vinculadas a una documentación que no era exigible.

En este sentido la Disposición Adicional Séptima, apartado 2 de la Ley 36/2006 , dispone **2.** Las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del **Impuesto sobre Sociedades** , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por esta Ley, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Hasta dicha fecha resultarán de aplicación las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley en materia de documentación de las operaciones vinculadas y régimen sancionador, y no serán constitutivas de infracción tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen correctamente alguno de los métodos de valoración previstos en el apartado 4 del artículo 16 del citado texto refundido según la redacción dada por esta Ley .

Debe tenerse en cuenta que el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del **Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de marzo, que articula el desarrollo reglamentario de la documentación a que alude el artículo 16.2 del TRLIS, entró en vigor el 20/11/2008, día siguiente al de su publicación en el BOE, de conformidad con la DF 2ª del mismo Reglamento y tiene razón la Administración en que no es aplicable el régimen sancionador del artículo 16.10 del TRLIS a las operaciones vinculadas realizadas en 2007 y 2008.

Por otra parte, en relación a la infracción tributaria grave concreta a la que alude el recurrente, el Tribunal Constitucional en la sentencia 145/13, de 11/07/2013 , que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad contra el artículo 16.2 y 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , en su redacción por la Ley 36/2006, afirma que *el segundo tipo de infracción administrativa es la declaración de un valor diferente al normal de mercado, es decir, la discrepancia entre el valor declarado en determinados **impuestos -sociedades**, renta de las personas físicas o renta de no residentes- y el resultante de la documentación anterior (segundo párrafo del apartado 10)* que confirma la vinculación de la infracción con una documentación que no era exigible a las operaciones vinculadas realizadas entre socio y su **sociedad** en 2007 y 2008.

Y por último la compatibilidad entre las infracciones del artículo 191.1 de la LGT y del artículo 16.10 del TRLIS, ha sido ya resuelta y desestimada por esta Sección en la sentencia 889 de 8/09/2015, recaída en el recurso 548/2013 , en el que se discutía, como en el caso de autos, la legalidad del acuerdo sancionador dictado contra una persona física por la infracción del artículo 191.1 de la Ley 58/2003 , por ingreso inferior de la cuota que hubiera resultado de haber valorado correctamente a precio de mercado entre independientes la operación vinculada del socio mayoritario con su **sociedad**.

En la referida sentencia, en lo que aquí interesa, se afirma:



*Pues bien, el acuerdo sancionador aquí impugnado no se fundamenta en el incumplimiento de ninguna obligación específica de documentación relacionada con la realización de operaciones vinculadas, sino que es consecuencia directa de la menor tributación que resulta de la valoración de tales operaciones a precio inferior al normal de mercado, lo que es distinto. La redacción original del art. 16 del RDL 4/2004 ya obligaba a valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado, y si la valoración inferior al valor normal de mercado comporta una menor tributación, son exigibles la deuda tributaria no satisfecha junto con los intereses de demora y también la sanción, pues ninguna norma impide sancionar si concurren los requisitos necesarios para la existencia de infracción. El hecho de que en los ejercicios fiscales objeto de comprobación no existiesen las obligaciones de documentación que luego fueron impuestas legalmente, no significa que la Administración no pueda aplicar las normas legales entonces vigentes y sancionar el impago de la deuda tributaria que deriva de la incorrecta valoración de una operación vinculada.*

*Pero ninguna de esas infracciones ha dado lugar a la imposición de la sanción aquí recurrida, que se basa en el art. 191 de la LGT, precepto que tipifica la infracción consistente en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del **impuesto**.*

*(...)Sin embargo, no existe coincidencia entre la infracción prevista en el art. 191 LGT y la tipificada en el párrafo segundo del art. 16.10 del RDL 4/2004 pues aquélla consiste en el impago de la totalidad o parte de la deuda tributaria, mientras que la segunda sanciona la declaración de un valor de mercado distinto del que deriva de la documentación prevista en el reseñado artículo 16.2*

*Por ello, no estamos ante una modificación legal que resulte más favorable para el sujeto infractor, sino ante una nueva infracción, como pone de manifiesto el propio tenor del art. 16.10 RDL 4/2004 al proclamar la coexistencia de la nueva infracción con la del art. 191 LGT, lo que resulta del dato de que la sanción correspondiente a la nueva infracción es incompatible con la que pueda proceder, en su caso, por la aplicación del repetido art. 191 de la LGT, infracción esta última a la que, por tanto, no cabe imponer la sanción prevista en el art. 16.10 RDL 4/2004.*

**SÉPTIMO** 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 Luis Carlos , 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 2007 y 2008 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- 0000-93-1140-15 (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 2610-0000-93-1140-15 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ