



Roj: **SAN 337/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:337**

Id Cendoj: **28079230022019100028**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/01/2019**

Nº de Recurso: **197/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000197 / 2016

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 01625/2016

**Demandante:** **TRASPAPELAT, S.L**

**Procurador:** RODRIGO PASCUAL PEÑA

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.:** D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

### **SENTENCIA N<sup>o</sup>:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a diecisiete de enero de dos mil diecinueve.

Vi sto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 197/2016, promovido por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña , en representación de **TRASPAPELAT, S.L**, y defendida por el Letrado Francisco Javier Gómez Gutiérrez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de diciembre de 2.015, por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , por la que a su vez se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra los Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2.007.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de diciembre de 2.015, por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , por la que a su vez se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra los Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2.007.

**SE GUNDO.-** Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en representación de **TRASPAPELAT**, S.L, y defendida por el Letrado Francisco Javier Gómez Gutiérrez, mediante escrito presentado el 29 de marzo de 2.016 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

**TE RCERO.-** Evacuando el traslado conferido, el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en representación de **TRASPAPELAT**, S.L, y defendida por el Letrado Francisco Javier Gómez Gutiérrez, presentó escrito el 9 de junio de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

" (...) dicte Sentencia por la que estimando el recurso, anule la resolución recurrida y consiguientemente acuerde la anulación de las liquidaciones de referencia, por los motivos expuestos, con condena en costas a la Administración demandada, y con todo lo demás que proceda en Derecho".

**CU ARTO.-** El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 15 de julio de 2016, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

"(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor".

**QU INTO.-** Contestada la demanda y no habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

**SE XTO.-** Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día diecisiete de enero de dos mil diecinueve, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. **D<sup>a</sup> SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO** , quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PR IMERO.- Objeto del recurso.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de diciembre de 2.015, por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , por la que a su vez se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra los Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2.007.

### **SE GUNDO.- Alegaciones y pretensiones de la parte actora.**

Pretende el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña , en representación de **TRASPAPELAT**, S.L, y defendida por el Letrado Francisco Javier Gómez Gutiérrez la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación, expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal, y, seguidamente en los Fundamentos Jurídico materiales estructura su defensa en dos apartados.

En el Fundamento de Derecho Primero denuncia que la actuación de la Inspección no se ajustada a ninguna metodología de valoración de operaciones vinculadas; y, la nulidad de la liquidación; falta de motivación de la comprobación de valores.

Expone que tanto en la propuesta de liquidación contenida en las actas de inspección incoadas a la sociedad recurrente por el concepto Impuesto sobre Sociedades como en el acuerdo de liquidación definitivo, se recoge la existencia y valoración de una operación vinculada de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , y, para ello, la Inspección hubo de incoar en la misma fecha acta a D. Valeriano por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2.007, donde se realiza la corrección de la operación vinculada por aplicación del "método del precio libre comparable" previsto en el apartado 4 del citado artículo 16 de la LIS .

Sostiene que en realidad la Inspección no ha utilizado el método de valoración que afirma, pues se constata que se ha limitado a sumar todos los ingresos y minorarlos en los escasos gastos deducible que ha admitido, sin tener en cuenta, en ningún caso, las particularidades de la operación como ordena la normativa transcrita.

En opinión de la parte existe una palmaria falta de motivación en la comprobación de valores que lleva a imputar ingresos y gastos, exclusivamente al Sr. Valeriano , no hay un sistema metodológico, ni existe un informe suficientemente motivado que se pueda debatir o razonar sobre la razón de por qué un gasto se considera y otro no.

El Fundamento de Derecho Segundo lo destina a tratar sobre la correcta deducibilidad de los gastos necesarios para la obtención de ingresos; y la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad de la sociedad "**TRASPAPELAT**, S.L."

Por último, destaca que el acuerdo de liquidación respecto de 2006-recurrido y actualmente en trámite ante esta misma Sala Procedimiento Ordinario 199/2016- fija la base imponible comprobada por 2006 en negativa, pero en 2007 no se arrastra dicha base negativa, en un claro y parece voluntario error, que determina en todo caso la nulidad de la liquidación de 2007 que nos ocupa.

#### **TE RCERO.- Alegaciones y pretensiones del Abogado del Estado.**

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

#### **CUARTO.- Hechos Probados.**

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

##### **1º .- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.**

En fecha 19 de junio de 2010 mediante comunicación notificada al obligado tributario, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, con alcance general, respecto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005, 2006 y 2007.

##### **2º .- Incoación acta de disconformidad.**

Dichas actuaciones dieron lugar, en fecha 13 de abril de 2011, en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2007, a las siguientes actas de disconformidad:

- NUM002 , que recoge el resultado del procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de la operación vinculada entre **TRASPAPELAT** SL y Valeriano .
- NUM003 , correspondiente a la regularización tributaria del período 2007.

Los hechos que motivaron de regularización fueron, en síntesis, los siguientes:

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados estaba clasificada en el epígrafe de I.A.E. 965.4 "Empresas de espectáculos".

D. Valeriano era socio y administrador único de **TRASPAPELAT** SL durante los años comprobados.

**TRASPAPELAT**, S.L. facturó a sus clientes 762.238,59 euros por los diversos servicios prestados por Valeriano consistentes en la realización de actividades en las que intervenía como artista su único socio.

Los contratos justificativos de dichos ingresos tenían como objeto la participación directa y personal de D. Valeriano en series de televisión, spots publicitarios, cine, teatro... y otros eventos, mediante la prestación de servicios artísticos.

Por los servicios prestados, la entidad **TRASPAPELAT** SL satisfizo retribuciones a favor de Valeriano por importe de 72.121,44 euros, importe que era notablemente inferior al percibido por la sociedad de los terceros.

A juicio de la Inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, Valeriano y **TRASPAPELAT** SL, no se ajusta al valor normal de mercado.



En el curso del procedimiento inspector, se llevó a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre **TRASPAPELAT** SL y su socio y administrador, por concurrir los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación ( artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y en el artículo 16 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/20004, de 30 de julio).

Dado que las actuaciones de valoración se extendieron a los años 2005, 2006 y 2007, les resultaban de aplicación dos regímenes jurídicos distintos, y así se le puso de manifiesto al obligado tributario: "Siguiendo el procedimiento establecido para los años 2005 y 2006, se hace entrega del documento de Comunicación de Inicio del Procedimiento para practicar la valoración por el Valor Normal de Mercado en operaciones Vinculadas. Asimismo se pone de manifiesto que para el año 2007, sí bien el procedimiento es distinto y no procede la Comunicación formal del inicio del procedimiento ni la posterior comunicación de los métodos y criterios para la determinación del valor normal de mercado, el método y los criterios para la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas en el ejercicio 2007 serán equivalentes a los de los ejercicios 2005 y 2006".

Se determinó el valor de mercado por la diferencia entre los ingresos obtenidos de terceros por la actividad profesional personalísima y los gastos relacionados con dichos ingresos.

La base imponible declarada por la sociedad es disminuida en el valor de mercado correspondiente a la prestación de servicios de Valeriano , aumentándose en los gastos que la Inspección consideró no deducibles, dando lugar a la base imponible comprobada, que supone una cuota a devolver de 171.127,36 euros.

### **3º .- Acuerdos de Liquidación.**

La Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Madrid dictó 22 de junio de 2011 el Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad NUM002 el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía 0,00 euros.

También dictó el Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad NUM003 , por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía una devolución de 178.715,42 euros.

### **4º .- Interposición de reclamación económico- administrativa.**

Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante el T.E.A.R de Madrid sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas con los nº NUM000 y NUM001 .

### **5º .-Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid dictó resolución el 25 de julio de 2013, desestimando las reclamaciones interpuestas, confirmando el acuerdo impugnado.

El fallo fue notificado en fecha 9 de septiembre de 2013.

### **6º .- Interposición de recursos de alzada.**

Disconforme el interesado con la anterior resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid fue interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico- Administrativo Central en fecha 2 de octubre de 2013, solicitando la anulación de la citada Resolución y reiterando las alegaciones presentadas ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid.

### **7º .- Resolución del recursos de alzada.**

Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de diciembre de 2015, por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 .

La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

### **8º .- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

En la misma fecha en la que se incoó acta a la recurrente, 13 de abril de 2011, se formalizó acta de disconformidad a D. Valeriano , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, donde se realizaron los ajustes bilaterales y regularizaciones correspondientes.

### **QU INTO.- Valoración de operaciones entre personas vinculadas. Servicios de carácter personalísimo.**



Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que para los periodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de diciembre de 2006, era de aplicación lo previsto en el artículo 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el RD Legislativo 4/2004, en su redacción por la Ley 36/2006, que se pronunciaba sobre las reglas de valoración en las operaciones vinculadas de la siguiente manera:

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

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

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

(...)

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

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

El Acta de Disconformidad explica que el método que se consideró más adecuado para practicar la valoración de mercado en esta operación vinculada fue el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS.

A esta conclusión se llegó tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio,

La Inspección consideró que estaba indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realizaba con terceros estaban condicionados a que fuera la persona física socio único de la sociedad, D. Valeriano , la que necesariamente prestara el servicio al figurar como tal prestador del servicio, de forma tal que las cualidades personales de la persona física eran esenciales para la prestación del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes.

La Inspección destacó que la función esencial de la prestación del servicio la asumía la persona física.

La Inspección constató que la mayoría de los riesgos recaían sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como artista o profesional.

- Los términos contractuales.

La Inspección indicó que los terceros contrataban con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realizara con D. Valeriano , La persona física involucrada era la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, dependían de las características personales de la persona que lo realiza. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprendía el carácter personalísimo de la prestación.

- Las características del mercado.



La Inspección puso de relieve que estaba 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 estimó más adecuado fue el método del precio libre comparable, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

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

Atendiendo a esos principio para valorar la operación vinculada (realizada entre el socio y administrador y la sociedad), la Inspección consideró que se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Ese comparable había sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtenía los ingresos por los servicios prestados por su socio y administrador.

La valoración fue realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste.

Sobre ese comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se efectuaron las correcciones que se consideraron necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

Así de los ingresos obtenidos por la sociedad se minoraron los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

La Inspección concluyó que por valor de mercado debía entenderse el que se hubiera pactado entre partes independientes y en este caso la Inspección acudió 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.

La Inspección hizo constar que ese método, que la Inspección venía siguiendo en numerosos casos precedentes, resultaba adecuado cuando la sociedad no añadían valor ni activo relevante a los servicios personalísimos prestados por el socio y es el precio que un tercero independiente estaba 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 .

El recurrente sostiene que en realidad la Inspección no ha utilizado el método de valoración que afirma, pues se constata que se ha limitado a sumar todos los ingresos y minorarlos en los escasos gastos deducible que ha admitido, sin tener en cuenta, en ningún caso, las particularidades de la operación como ordena la normativa transcrita.

La realidad es que ningún actor independiente (esto es, que no fuera contratado por una empresa vinculada con éste al 100%) estaría dispuesta a prestar sus servicios recibiendo un salario de unos 72.000 euros, cuando los ingresos que genera su participación en la actividad artística son de 762.328 euros.

Lo cierto es que no se justifica con la intermediación de TRANSPAPETAL 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.

La Administración ha valorado correctamente a precio de mercado la operación, y ha dado una explicación más que motivada.

Se produce así 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 el recurrente ha creado la sociedad que participa, controla y administra sin que ésta aportara valor ni activo relevante a los servicios personalísimos por él 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.

#### **SE XTO.- Gastos no deducibles.**

La Inspección no admitió determinados gastos contabilizados por la entidad **TRASPAPELAT SL**, por entender que no estaban relacionados con la actividad artística, atendiendo a su naturaleza:

- Compras de Mercaderías: en esta cuenta la empresa incluyó gastos de diferentes importes, relacionados en general con moda, muebles, electrodomésticos... realizados en tiendas como: El Corte Inglés, Mercadona, Leroy Merlin, Opricas, Mecamueble, etc, es decir, gastos corrientes particulares, que en nada son necesarios para la realización del objeto social de la empresa, y por tanto no deducibles. La Inspección consideró no deducible el importe de 9.233,00 euros.

-Reparaciones y conservación: gastos y reparaciones de coche. En la mayoría de los contratos que firmaba la entidad con el cliente, aparecía una cláusula en la que constaba que sería el cliente quién pondría a disposición del artista el medio de transporte necesario para prestar el servicio, por lo que los gastos relativos al transporte del vehículo tampoco se consideraron deducibles por la Inspección por una cuantía de 1.288,74 euros.

-Prima de seguros: Correspondían a seguros de carácter particular importe no deducible por importe 1.305,80 euros.

- Publicidad: Se trataba de gastos de desplazamiento, hoteles, viajes, parking, taxis, "celebraciones y fiestas particulares...que en ningún caso quedaba justificada la afectación a la actividad artística. Importe no deducible: 37.468,53 euros.

- Otros servicios: Dentro de este concepto declarado, engloba a gastos relativos a la Comunidad de propietarios de Calareal, Gastos diversos de farmacias, sports medice, liderdental. La Inspección consideró no deducible la suma de 6.279,13 euros,

- Sueldos y salarios: No se tuvo en cuenta lógicamente, en el cálculo del valor de mercado de la operación, la remuneración de D. Valeriano . Importe no deducible: 72.121,44 euros.

- Dotación Amortización Material. No se admitió la dotación relativa al inmueble de Águilas y el parking de la C/ DIRECCION000 , al estar destinados al uso y disfrute particular de D. Valeriano , no afectos al desarrollo de la actividad artística, y por tanto no deducibles.



Es cierto, nadie lo discute, que para que un gasto sea deducible es preciso que esté contabilizado, resulte imputable al ejercicio, esté debidamente justificado y no se trata de una liberalidad, es decir, que está relacionado con la obtención de ingresos de la sociedad inspeccionada. También lo es que, en principio, las facturas y anotaciones contables constituyen una prueba razonable sobre la veracidad del gasto, pero cuando existen indicios sólidos que permitan dudar que el gasto esté relacionado con la obtención del ingreso, es posible que la Inspección cuestione la realidad de las operaciones descritas en las facturas y exija su justificación, siendo esto precisamente lo que ha ocurrido en el caso de autos.

Estamos, por lo tanto, ante una cuestión de prueba, pues al tratarse de un gasto cuya realidad se discute razonablemente por la Inspección, la carga de la prueba de justificar dicho gasto corresponde al recurrente - art. 105 LGT -. En efecto, como nos enseña la STS de 5 de julio de 2012 (Rec. 2679/2009 ), "cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración".

Por lo tanto, si la Inspección expone razones suficientes para cuestionar la relación del gasto con la obtención del ingreso, es el contribuyente quien tiene la carga de probar que la factura se corresponde con un servicio necesario para obtención del ingreso.

El recurrente se limita a aducir que la Inspección rechaza todos estos gastos bajo la afirmación de que no están relacionados con la actividad, pero si ello no fuera así no estarían contabilizados, y el concepto de gasto fiscal, a partir de 2004, se ajusta al gasto contable, y siendo así es a la Inspección a la que le corresponde desvirtuar esa contabilidad, porque de otro modo, todos los gastos dejarían de ser deducibles con la mera manifestación de que no están correlacionados con los ingresos, que es lo que pretende la Inspección desde su presunción de legalidad, que confunde con la carga de la prueba.

El recurrente no realiza en más mínimo esfuerzo argumental para rebatir el acertado criterio de la Inspección que entre otras cosas no admitió como gastos deducibles los relativos a la segunda vivienda del socio, por lo que procede desestimar la alegación de la parte.

#### **SÉ PTIMO.- Bases imponibles negativas.**

Por último, aduce que el acuerdo de liquidación respecto de 2006-recorrido y actualmente en trámite ante esta misma Sala Procedimiento Ordinario 199/2016- fija la base imponible comprobada por 2006 negativa, pero en 2007 no se arrastra dicha base negativa, en un claro y parece voluntario error, que determina en todo caso la nulidad de la liquidación de 2007 que nos ocupa.

Como ya le indicé en TEAC y el TEAR en el ejercicio 2006 la base imponible comprobada es negativa pero en 2007 no se arrastra dicha base imponible, porque en ese ejercicio la base imponible comprobada también es negativa, y por tanto, no podía ser objeto de compensación la base imponible negativa del ejercicio anterior.

#### **OC TAVO.- Costas.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que *"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"*.

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandante en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **FALLAMOS**

1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 197/2016, interpuesto por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en representación de **TRASPAPELAT**, S.L, y defendida por el Letrado Francisco Javier Gómez Gutiérrez contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de diciembre de 2.015, por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , por la que a su vez se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra los Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria





de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2.007, y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el *artículo 104 de la L.J.C.A.* , para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer **recurso de casación** cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, 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, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente Dª **SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO** , estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.