



Roj: **SAN 2466/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:2466**

Id Cendoj: **28079230042019100228**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **22/05/2019**

Nº de Recurso: **205/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA ISABEL MARTIN VALERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000205 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02655/2017

Demandante: Carolina

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintidos de mayo de dos mil diecinueve.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo **número 205/2017**, interpuesto por D^a **Carolina** representada por la Procuradora D^a Isabel Soberón García de Enterría, y asistida de la Letrada D^a Cristina Sañudo Miró, contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de enero de 2014, recaída en las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, promovidas frente al acuerdo de liquidación dictado el 7 de abril de 2011 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, relativo al IRPF, ejercicios 2005 y 2006, y frente al acuerdo de imposición de sanción de 14 de octubre de 2011 dictado por el mismo órgano respecto de tal concepto y ejercicios; habiendo sido parte en las presentes actuaciones, la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO. - Por la representación de la parte actora en escrito presentado en fecha 8 de mayo de 2017, interpuso el presente recurso contencioso administrativo, que fue admitido a trámite mediante decreto de fecha 19 de mayo de 2017, con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO. - En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado en fecha 15 de septiembre de 2017, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando: << (...)proceda a anular tanto la liquidación como la sanción de IRPF 2005-2006, practicada a la compareciente referenciada en la alegación primera del presente escrito>>.

TERCERO. - La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 10 de noviembre de 2017, oponiéndose a la demanda y solicitando la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución administrativa impugnada.

CUARTO. - No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se fijó la cuantía del procedimiento y se declararon las actuaciones conclusas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo cual fue fijado para el día 14 de mayo de 2019, fecha en que tuvo lugar.

QUINTO. - La cuantía del recurso se ha fijado en 309.475,66 €.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a ANA MARTÍN VALERO, quien expresa el parecer de la Sala

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- D^a Carolina interpone recurso contencioso administrativo contra la Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de enero de 2014, recaída en las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, promovidas frente al acuerdo de liquidación dictado el 7 de abril de 2011 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, relativo al IRPF, ejercicios 2005 y 2006, y frente al acuerdo de imposición de sanción de 14 de octubre de 2011 dictado por el mismo órgano respecto de tal concepto y ejercicios.

SEGUNDO. - Esta resolución parte, como antecedentes, de la regularización practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2005 y 2006, relativa a la operación vinculada entre la recurrente y su sociedad **TOSPELAT**, S.L, de la que es socia mayoritaria (posee el 99,68% del capital social) y administradora única, procediéndose a determinar el valor de mercado de los servicios prestados por el socio a la sociedad.

En el acuerdo de liquidación se pone de manifiesto que el domicilio fiscal de la entidad está situado en la calle Prado del Rey N^o 101, casa N^o 17 bloque IV. Es decir, que en la residencia de la socia y administradora es donde también radica el domicilio de la entidad.

En este periodo impositivo, **TOSPELAT**, S.L. estuvo dada de alta en el IAE, epígrafe 16, Humoristas, Caricatos, Excéntricos.

TOSPELAT, SL, comenzó sus operaciones como sociedad de responsabilidad limitada con fecha de 20 de abril de 1999, según acredita escritura pública del mismo día 20 de abril de 1999, inscrita en el Registro Mercantil.

El objeto social de la entidad, según la modificación efectuada en escritura pública de 28 de junio de 2007 es el siguiente: a) *La producción, creación, diseño, organización, ejecución, divulgación y comercio de producciones audiovisuales de cualquier índole;* b) *La asistencia, asesoramiento, organización y ejecución en materia de imagen pública o corporativa por cualquier medio.* c) *La asistencia, asesoramiento, organización y ejecución en materia de relaciones públicas, publicidad, propaganda, comunicación institucional o pública e información.* d) *La adquisición, tenencia, disfrute, posesión, gestión y administración de toda clase de bienes inmuebles, incluyendo el arrendamiento no financiero de estos últimos que integren su patrimonio. Las actividades integrantes del objeto social podrán ser desarrolladas por la sociedad total o parcialmente de modo indirecto mediante titularidad de acciones o participaciones en sociedades con objeto idéntico o análogo.*

No obstante, la amplitud del objeto social, resulta que la única persona representada por la sociedad es la señora Carolina , según consta en la documentación obrante en el expediente.

TOSPELAT, S.L. ha satisfecho a la señora Carolina , retribuciones por los siguientes importes, que ésta ha declarado como rendimientos íntegros del trabajo en sus declaraciones del IRP:

- Ejercicio 2005: 112.500,00€

- Ejercicio 2006: 112.500,00€

Por lo que se refiere a personal empleado en los años objeto de comprobación, el representante de la entidad manifestó en Diligencia (Diligencia nº 2 de 11 de junio de 2010) que *"En los años de referencia la entidad carecía de empleados. Y respecto a la relación con Dña. Carolina , no existe contrato escrito entre ella y la entidad y las remuneraciones se establecieron de forma verbal"*.

En cuanto a la actividad de **TOSPELAT**, S.L y su valoración se hace constar que en los ejercicios 2005 y 2006, la entidad **TOSPELAT**, SL, declaró unos importes netos de cifra de negocios de 668.461,00 € y 789.096,96 €, respectivamente; todos ellos relacionados con actividades de espectáculos en las que la intervención de su socia mayoritaria y administradora única Carolina constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

TOSPELAT, S.L. ha facturado a sus clientes las citadas cantidades por los servicios de la señora Carolina como presentadora o colaboradora en programas de televisión y otros de carácter publicitario. Se trata de servicios que, en todos los casos, requerían la intervención de Carolina , ya fuese en programas de televisión, publicidad u otro tipo de eventos, siendo dicha intervención el contenido esencial de las prestaciones de servicios.

En los años de referencia, 2005 y 2006, **TOSPELAT**, S.L. era titular del siguiente inmueble: - Vivienda sita en la CALLE000 Nº NUM000 , NUM001 NUM002 , 46005 - Valencia. Respecto al inmueble propiedad de la entidad, en diligencia de fecha 11 de junio de 2010 (Diligencia nº 2), se manifestó: *" Estos inmuebles, en los años objeto de estas actuaciones, no han estado afectos a la actividad mercantil (artística) de **TOSPELAT**, S.L., sin perjuicio de su destino al alquiler"*

Se solicitó mediante diligencia de fecha 02/12/2010 (Diligencia 6), si había estado alquilado este inmueble en el periodo objeto de comprobación y si había sido así la aportación de los contratos de alquiler. La representante del obligado tributario presentó por registro documento de fecha 3 de enero de 2011, donde se manifestaba: *" que en los ejercicios objeto de comprobación ninguno de los inmuebles fue objeto de alquiler. Con respecto al inmueble sito en Valencia, CALLE000 nº NUM000 , NUM001 , NUM002 fue alquilado en el año 2008, ejercicio no sujeto a comprobación, aportándose copia del "Contrato de arrendamiento de vivienda "*.

Asimismo, la inspección comprobó que en las facturas emitidas a **TOSPELAT**, S.L., por LA BOLETA PRODUCCIONES, S.L. (NIF B97276513), el domicilio que figura en las mismas, como domicilio social de LA BOLETA PRODUCCIONES, S.L. es calle Conde de Altea Nº 16. Este inmueble figura como domicilio fiscal de la sociedad hasta el 16/12/2008 de LA BOLETA PRODUCCIONES, S.L. El administrador de esta sociedad es Urbano , que es el cónyuge de Carolina . No consta que LA BOLETA PRODUCCIONES, S.L. haya pagado ningún alquiler por dicho inmueble a **TOSPELAT**, S.L. El resto de su inmovilizado estaba constituido por dos automóviles, mobiliario y diversos equipos de sonido e imagen e información, fundamentalmente.

Dado el desequilibrio tan pronunciado entre lo que **TOSPELAT**, S.L. cobra a terceros por los servicios de la señora Carolina , y lo que cobra la señora Carolina como empleada de **TOSPELAT**, S.L., se concluyó que la operación vinculada no estaba valorada correctamente, y en consecuencia, se procedió a aplicar el valor normal de mercado a los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad, aplicando el método del precio de mercado del bien o servicio previsto en el 16.3 a) del TRLIS. Se consideró, así, que el valor de los servicios que la socia presta a la sociedad equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, deduciendo de este importe los pagos que la sociedad realiza correspondientes a gastos relacionados con la prestación de esos servicios.

El 7 de abril de 2011 se dictó el acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta.

Por otra parte, tras tramitarse el preceptivo procedimiento, se dictó en fecha 14 de octubre de 2011 acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, en el que se impuso a la obligada tributaria dos sanciones de 86.749,16 € y 126.880,77 €, por la comisión de sendas infracciones de "dejar de ingresar" (art. 191 Ley 58/2003) parte de las cuotas debidas del IRPF de los años 2005 y 2006, que calificó de "leves" y sancionó con un 50 por 100 de las bases de las mismas.

TERCERO. - La parte actora se muestra conforme con la consideración de que la relación entre la sociedad **TOSPELAT**, S.L. y Carolina , es una operación vinculada y que, por tanto, el método de valoración de la misma debe hacerse conforme a la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. Pero entiende que la valoración de mercado que ha realizado la Inspección y ha confirmado el TEARM y el TEAC, es desproporcionada en cuanto imputa el beneficio social a la renta de uno de los socios y administradora de la mercantil.

Defiende que la relación entre **TOSPELAT** y la Sr. Carolina sí estaba valorada a valor de mercado de acuerdo al art. 16 del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante TRIS), puesto que la sociedad ejercía actividades artísticas-profesionales, que



representaron el 99,43 % de los ingresos de 2005 y el 99,96 % de los ingresos de 2006. Esto es, más del 50% de sus ingresos procedían del ejercicio de actividades profesionales. Y, además, la sociedad contaba con medios personales y materiales para el ejercicio de dicha actividad. En cuanto a los medios personales afirma que se tenían los que la sociedad requería; y que exista un contrato escrito o no, no invalida la relación entre las partes. Respecto a los medios materiales, también los tenía, consistentes en automóviles, mobiliario, equipos de sonido e imagen y equipos informáticos. Además, **Tospelat**, S.L. ponía a disposición de la persona designada para realizar el trabajo el vestuario, complementos y medios de cualquier índole requeridos para el correcto desempeño del mismo, siendo los citados medios de su propiedad

CUARTO. - Para analizar la cuestión que se plantea es conveniente previamente recordar la evolución normativa de la valoración de las operaciones vinculadas en el caso de rendimientos procedentes de actividades profesionales o del trabajo personal, y que ya hemos recogido en nuestras Sentencias de 22 de junio de 2016 (rec. 551/2014) y 6 de julio de 2016 (rec. 411/2014) y 5 de octubre de 2016 (rec. 5/2015) ante supuestos análogos.

La normativa del IRPF se ha venido remitiendo para la valoración de las operaciones vinculadas al ordenamiento del Impuesto sobre Sociedades y, esta última normativa ha pasado por varias etapas. Primero obligó a las partes vinculadas a valorar de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes (artículo 16.3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades). Después, con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, pasó a permitir la libre valoración y facultar a la Administración para valorar estas operaciones a precios de mercado "cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación". En el mismo sentido se recoge en el artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El sistema vuelve a cambiar a partir del 1 de diciembre de 2006, a consecuencia de la redacción dada a dicho artículo 16 por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal . Se vuelve al principio o regla general que impone ahora a los propios sujetos pasivos la valoración a precios de mercado de las operaciones entre personas vinculadas.

El artículo 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004 , que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispuso que:

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

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

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

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

Por su parte, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , a la que se remite, dispuso:

Artículo 16. "Reglas de valoración: operaciones vinculadas

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

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



La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una sociedad y sus socios.

b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

(...)

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) 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.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

1º Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de aquéllos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

2º Precio de reventa de bienes y servicios establecido por su comprador, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

(...)

7. En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades."

Este régimen se mantuvo hasta la entrada en vigor de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya entrada en vigor, el 1 de enero de 2007, supuso la desaparición del tratamiento especial para las operaciones vinculadas entre sociedades y personas físicas de la normativa del IRPF, al establecer en su artículo 41 :

"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".

Este cambio coincide con el experimentado en la norma del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 16 se revisa, con efectos para los períodos impositivos iniciados después del primero de diciembre de 2006, por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Se vuelve así a lo que fue la regla general hasta 1996, esto es, la que impone a los propios sujetos pasivos la valoración a precios de mercado de las operaciones en cuestión, eliminándose la excepción que a dicha regla general suponía lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 16, cuyo contenido se suprime.

Esa ausencia de regla específica se mantiene hasta la entrada en vigor el 19 de noviembre de 2008 de la nueva redacción del artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, redacción ésta dada por el apartado Diez del único artículo del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18 de noviembre de 2008) y que pasa a establecer lo siguiente:



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

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

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

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

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

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

El incumplimiento del requisito establecido en este nº 2º en relación con algunos de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales "

Dos son las novedades de esta nueva regla de valoración de la prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada, respecto a la que resultó vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, a saber:

- Que los requisitos y condiciones para que entre en juego aquella presunción que viene a excepcionar la regla específica, resultan para los sujetos pasivos mucho más exigentes que los anteriores, y

- Que estamos en presencia de un régimen optativo para el sujeto pasivo, en tanto que éste podrá entender o no (la norma dice que "el obligado tributario podrá considerar") que aquella contraprestación se corresponde con el valor normal de mercado de darse las condiciones o requisitos que impone tal precepto.

Esta Disposición se incluyó en el Reglamento, como ha tenido ocasión de recordar el Tribunal Supremo en la STS de 13 de octubre de 2010 (recurso nº 14/2009) "para determinar el valor de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, estableciendo un sistema simplificado aplicable a empresas de reducida dimensión, y de carácter optativo. Así se dice expresamente en la Memoria justificativa.

El sujeto pasivo del Impuesto puede utilizarlo o bien utilizar cualquiera de los otros regímenes generales, que llevan obligaciones documentales de carácter superior, como se desprende del artículo 20 del propio Reglamento, especialmente de lo que se dice en su apartado primero y en su apartado 3 d).

Hay que poner énfasis en que se trata de un sistema de valoración facultativo o potestativo. El precepto comienza diciendo que "el obligado tributario podrá...". Y la propia Memoria justificativa dice: "Por último debe subrayarse que dado que esta norma tiene como finalidad facilitar a los obligados tributarios la determinación del valor normal de mercado, su aplicación es potestativa, de tal modo que cuando los obligados tributarios consideren que disponen de los elementos necesarios para determinar más adecuadamente el valor normal de mercado de acuerdo con alguno de los restantes métodos del artículo 16.4 de la Ley del Impuesto , optarán por no aplicar esta regla y determinarán el valor normal de mercado de acuerdo con el método que resulte más adecuado".

(...) Según la doctrina tributaria, el precepto reglamentario transcrito sólo presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en los casos en que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en que participa, si se cumplen cumulativamente los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una empresa de reducida dimensión, esto es, que su cifra de negocios en el período impositivo haya sido inferior a 8.000.000 euros.

b) Que se trate de una sociedad en la que más del 75% de sus ingresos en el ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales.



c) Que la entidad cuente con los medios materiales y humanos adecuados para desarrollar su actividad profesional y

d) Que el resultado del ejercicio, antes de deducir la retribución de los socios profesionales, sea positivo.

No se trata, por tanto, de reglas previstas para sociedades que tengan la condición de profesionales de acuerdo con la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sino que podrán aplicarse a sociedades que ejerzan una actividad profesional, al menos en lo que represente el 75% de sus ingresos."

QUINTO. - Según la evolución expuesta, en los ejercicios 2005 y 2006 las operaciones vinculadas estaban reguladas en el art. 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El citado art. 45 establece, como se ha expuesto, lo siguiente:

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

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

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

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades ."

Pues bien, a tenor de este precepto, la actividad realizada por una persona física a favor de una sociedad vinculada se debe valorar conforme al art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien entiende que la contraprestación satisfecha coincide con el valor normal de mercado cuando los ingresos de la sociedad que recibe la prestación proceden en más del 50% del ejercicio de actividades profesionales, siempre que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

Es decir, la obligación de efectuar la valoración que contempla el primer párrafo del art. 45.2 (valor de mercado) no es necesaria cuando la sociedad, cuyo 50% de sus ingresos proceda del ejercicio de actividades profesionales, cuenta con sus propios medios personales y materiales para la obtención de esos ingresos.

En el caso que estamos examinando, el trabajo realizado por la Sra. Carolina es una prestación de carácter personalísimo, y no consta que los ingresos de **TOSPELAT** provengan de otras actividades diferentes. Sin embargo, existe una gran diferencia entre los rendimientos obtenidos por la sociedad de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por la Sra. Carolina y las cantidades que **TOSPELAT** abonó a la misma por esos mismos servicios. Diferencia que, en este caso, no se justifica en modo alguno con la intervención de la sociedad, cuya actuación no añadió valor a lo realizado por la persona física, ya que no aportó ningún activo propio para la prestación de los servicios, habiéndose limitado a pagar gastos necesarios para que la hoy recurrente pudiese desarrollar su actividad de carácter personal. Por tanto, dada la notable diferencia entre los rendimientos percibidos por la Sra. Carolina de la sociedad, y el importe que está recibió de terceros independientes por esos mismos servicios, no puede afirmarse que estuvieran valorados a valor de mercado.

No se trata de que la sociedad tenga más o menos empleados, sino de que la misma aporte un valor añadido al trabajo personalísimo realizado por la persona física, lo que no ocurre cuando la sociedad se limita a facturar a terceros independientes los servicios prestados para ellos por la socia mayoritaria y administradora única de la entidad, como ocurre en el presente supuesto.

Según consta en el expediente administrativo la entidad carecía de empleados en los ejercicios regularizados, y la relación entre la Sra. Carolina y la sociedad no estaba documentada en contrato escrito, acordándose las remuneraciones verbalmente, según manifestó el representante.

Asimismo, carecía de medios materiales de entidad suficiente como para considerar que aportaban un valor añadido a ese trabajo personalísimo prestado por la socia, teniendo en cuenta que, según se desprende de los contratos con terceros obrantes en el expediente, en la mayoría de los casos era el cliente el que ponía a disposición de la Sr. Carolina los equipos de sonido, microfonía e iluminación, personal técnico, gastos



de mantenimiento y alojamiento, vehículo para desplazamientos.....(en este sentido, contrato suscrito por LA BOLETA PRODUCCIONES, como agente a su vez de **TOSPELAT**, con BATISTA MANAGEMENT el 16/11/2005, o contrato suscrito con ANTENA 3 TELEVISIÓN, S.A...).

SEXTO. - Se afirma en la demanda que la Sra. Carolina no percibe remuneración alguna por su cargo de administradora, sino que cobra una nómina con una cantidad fija todos los meses como gerente, desarrolle o no proyectos; y que esta retribución nunca ha estado condicionada a los ingresos de la sociedad. Que las partes contratantes tienen libertad para establecer acuerdos dentro del documento que perfeccione el servicio, y no por ello ha de entenderse que la sociedad no aporta valor alguno, puesto que esta visión reduccionista de la Administración nos llevaría al extremo de que no tendría sentido ninguna figura mercantil. Las sociedades no aportan en sí mismas valor añadido, son instrumentos para el desarrollo de una actividad económica. Estamos en una sociedad capitalista con economía de opción, y esto se traduce en que uno tiene libertad de elección. Añade que todo el beneficio se ha imputado a la renta de la Sra. Carolina, mientras que existe otro socio, quien se pudo beneficiar de los rendimientos de la sociedad, y a quien la sociedad no ha apreciado, o bien porque no tuvo tantos ingresos y por tanto el tipo impositivo era inferior al que se le aplicaría a la socia mayoritaria.

En relación con estas alegaciones cabe señalar que, por un lado, que no existe prueba alguna que acredite que las retribuciones que percibió la Sra. Carolina de la sociedad lo fueron por realizar funciones de gerente, dado que las mismas no estaban documentadas por escrito; y en todo caso no han sido esas funciones las que han sido objeto de valoración. Por otro lado, no se está imputando a la socia los beneficios de la sociedad, pues en este caso, se habrían calificado las retribuciones percibidas como rendimientos del capital mobiliario, y sin embargo se ha respetado la calificación que efectuó la propia interesada como rendimientos del trabajo. Por ello, no se ha considerado al otro socio, porque de lo que se trataba era de valorar los servicios prestados por la recurrente a la sociedad, consistentes en su participación como actriz en series de televisión, presentación de programas de televisión, colaboraciones en radio y prensa, participación en campañas publicitarias, entre otros servicios de carácter personalísimo.

Como razona la STS de 18 de julio de 2017 (rec. 3015/2016), en un supuesto análogo: "La intencionada interposición de la sociedad PROMOCIONES DIGITALES MILENIO 3, S.L. - aunque legítima -, entre el socio que presta servicios artísticos -y como tal de carácter personalismo, y por ello así contratados "intuitu personae"-, y terceras personas, las empresas dedicadas a la difusión -de programas radiofónicos y de TV fundamentalmente, se hizo con la pretensión primordial de lograr irregularmente una tributación total conjunta (en el IS y en el IRPF) inferior a la querida por el Legislador Tributario. Esto es, a la establecida en el IRPF para los ingresos profesionales obtenidos directamente por una persona física, o bien en el IS para los obtenidos (por una persona física indirectamente cuando opera) a través de una sociedad interpuesta, pero con la obligación de que las operaciones socio-sociedad sean valoradas conforme al criterio del precio o valor de mercado, es decir, aquél que es convenido normalmente entre partes independientes con intereses económicos contrapuestos.

La valoración convenida entre socios y sociedad como retribución de unos servicios es de 100.000 o 120.000 euros anuales, cuando esos mismos servicios, sin añadir ningún valor añadido por la sociedad, son los que la propia sociedad factura a terceros (independientes), que en ese caso los valoran en 1.472.567,92 euros y 1.808.443,89 euros (conjunto de años 2007 y 2008). Estas cifras distan lo suficiente entre sí como para aceptar que la valoración que han pactado las partes está adecuada al mercado, sino al contrario, dista enormemente de lo que es el mercado.

No es excusa que las rentas obtenidas no se hayan eludido, sino que se encuentran en la sociedad y que cuando se repartan en forma de dividendos tributarán el socio por ellas. Los ingresos han de integrarse en la base imponible del obligado tributario en la cuantía en que se valore su trabajo para la sociedad vinculada a precio de mercado. Se trata de servicios prestados por unas personas físicas, y como tal se han valorado. La calificación y valoración de los rendimientos del capital (dividendos) es distinta".

SÉPTIMO. - Las alegaciones subsiguientes se refieren ya al acuerdo sancionador, en relación con el cual se opone la falta de acreditación de la culpabilidad y la existencia de una interpretación razonable de la norma.

Para resolver sobre la procedencia de la sanción impuesta, comenzaremos por recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos, que recoge -entre otras muchas- la Sentencia de fecha 15 de marzo de 2017 (rec. 1080/2016):

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple



negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) 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 las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] 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. Y 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 apodócticos 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 esta Sala 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 este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala 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.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 , "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 [...] 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".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar 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.

OCTAVO. - El acuerdo de imposición de sanción se razona, sobre la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, en los siguientes términos:

*"(... .la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que, tal y como expuso la propuesta de imposición de sanción: - es Carolina quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla; - la sociedad **TOSPELAT**, S.L., no aporta valor añadido relevante a la actividad económica realizada por su socia y administradora; - la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar esta a través de una sociedad; - 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 que no ha ocurrido; - la mencionada valoración ha carecido del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente.*

Todo ello permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada han permitido a la obligada tributaria eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF. Además, ha permitido la deducción de gastos en sede de la sociedad no relacionados directamente con la actividad económica. Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Las alegaciones planteadas por la representación de Carolina se basan en la falta de culpabilidad de la obligada tributaria. Señala en el escrito de alegaciones que la Inspección no ha probado el ánimo defraudatorio de la obligada tributaria.



Sin embargo, de los datos reseñados se concluye la culpabilidad de la señora Carolina , al menos en grado de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. También alega la contribuyente que no se ha producido omisión total o parcial del ingreso de la deuda, lo cual no es cierto: en el Acuerdo de Liquidación del que deriva el presente sancionador ha quedado patente esa falta de ingreso que constituye la conducta típica sancionada.

Asimismo, y en cuanto a la existencia de una interpretación razonable de la norma, en el acuerdo sancionador se afirma:

"(...) En cuanto al supuesto amparo de la actuación de la señora Carolina y de su sociedad en una interpretación razonable de la norma, tampoco puede prosperar esta alegación. Una interpretación razonable de la norma requiere que esté respaldada por una fundamentación objetiva, sin que sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración. En este caso, el único motivo que llevó a la obligada tributaria a la tributación de sus ingresos a través de su sociedad fue el eludir los tipos progresivos del impuesto personal, valorando su prestación de servicios a la sociedad a través de la cual los factura por un precio sensiblemente inferior al normal de mercado".

La motivación expuesta se estima suficiente a los efectos de entender que la Administración ha cumplido con su obligación de motivar la concreta sanción impuesta, satisfaciendo así las exigencias que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La Administración ha probado la participación de la Sra. Carolina en los hechos, pues fue ella la que creó la sociedad **TOSPELAT**, la participa, administra y controla. Explica que la sociedad no añade ningún valor a la actividad desarrollada por la recurrente que, sin embargo, incumplió de manera consciente su obligación de valorar los servicios prestados con arreglo al valor de mercado de los mismos, eludiendo los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF. Y razona por qué no puede entender que haya actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma, ya que se conocía que se trataba de una operación vinculada, y como tal, no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios profesionales que ella como socia administradora ha prestado a la sociedad en los ejercicios 2005 y 2006, y que está ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos.

NOVENO. - Frente a ello se alega en la demanda que nunca se quiso dejar de ingresar deuda tributaria alguna, sino que ingresaba quien percibía los ingresos, es decir, la mercantil **TOSPELAT**, por lo tanto, no puede achacársele ninguna conducta sancionable, ni aún a título de negligencia. Y defiende que lo que se ha producido es una diferencia de criterio razonable respecto de la interpretación de las normas tributarias. Al respecto, entiende que existe un amparo en el artículo 16. 7º RTLIS, por considerar que la valoración era correcta, tal y como se estaba realizando.

Este argumento, en los términos genéricos en que aparece planteado, es insuficiente para justificar la exoneración de culpabilidad por ampararse en una "interpretación razonable de la norma".

El artículo 179.1º d) LGT exonera de responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose, entre otros supuestos, que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Pero en este supuesto no puede considerarse que la Sra. Carolina haya actuado con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, si tenemos en cuenta que fue ella la que constituyó la sociedad **TOSPELAT**, S.L sin dotarla de medios personales y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad, la cual ha consistido únicamente en facturar los servicios artísticos de carácter personalísimos prestados por ella a terceros y contratados " *intuitu personae* ". Es evidente, pues, que conocía esa carencia de medios materiales y personales y que, por tanto, debía valorar la retribución percibida de la sociedad a valor de mercado.

En definitiva, en palabras de la STS de 23 de mayo de 2016 (rec. 4133/2014) - con referencia a la Sentencia de 27 de junio de 2008 , la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, y la Sra. Carolina no ha conseguido llevar a esta Sala a la convicción de que, como alegaba en su escrito rector, existía una causa excluyente de su responsabilidad.

Y como señala en Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de julio de 2017 (rec. 3015/2016), antes referida " *No es excusa que las rentas obtenidas no se hayan eludido, sino que se encuentran en la sociedad y que cuando se repartan en forma de dividendos tributará el socio por ellas. Los ingresos han de integrarse en la base imponible del obligado tributario en la cuantía en que se valore su trabajo para la sociedad vinculada a precio de mercado. Se trata de servicios prestados por unas personas físicas, y como tal se han valorado. La calificación y valoración de los rendimientos del capital (dividendos) es distinta* ".



DÉCIMO. - Añade la recurrente que, en cuanto a la tipicidad, la Inspección expone que D^a Carolina obtuvo indebidamente devoluciones por importe de 1.174,35 € en 2005 y 1.567,31 € en 2006. Y considera que esto no puede ser objeto de sanción partiendo de la base de que las operaciones entre la mercantil y la interesada estaban ajustadas a Derecho y conforme al art. 16.7 TRLIS, las devoluciones recibidas eran el resultado de la correcta liquidación del impuesto. Señala que, además, estas devoluciones deberían haber sido superiores, dado que no se aplicó ni las deducciones por maternidad que les correspondía en esos ejercicios por sus dos hijos, ni los gastos financieros del préstamo hipotecario, que son considerados por la propia Inspección como fiscalmente deducibles a la hora de calcular los rendimientos de capital mobiliario.

Este argumento en modo alguno es apto para justificar la exclusión de la culpabilidad, desde el momento en que se ha descartado la premisa de la que parte la recurrente, esto es, que las operaciones entre ella y la sociedad estuvieran correctamente valoradas. Ello determina que las devoluciones obtenidas, a que se refiere el acuerdo sancionador, eran indebidas, con independencia de que tuviera derecho a devolución por conceptos diferentes que no se dedujo en sus declaraciones y que la Inspección incluyó en su beneficio, al hacer la regularización.

DECIMOPRIMERO. - De conformidad con lo establecido en el art. 139 LJCA, se imponen las costas a la parte recurrente cuyas pretensiones son desestimadas

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo nº 205/2017 interpuesto por la representación procesal de D^a Carolina contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2017.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta

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

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