



Roj: **STSJ M 2252/2018 - ECLI:ES:TSJM:2018:2252**

Id Cendoj: **28079330052018100090**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **07/03/2018**

Nº de Recurso: **408/2016**

Nº de Resolución: **101/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO**

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: 28.079.00.3-2016/0010257

Procedimiento Ordinario 408/2016

Demandante: **TOSPELAT** SL

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

S E N T E N C I A 101

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornos Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

D^a Carmen Álvarez Theurer

En la villa de Madrid, a siete de marzo de dos mil dieciocho.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **408/2016**, interpuesto por la entidad **TOSPELAT, S.L.**, representada por la Procuradora D^a Isabel Soberón García de Enterría, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de febrero de 2016, que desestimó las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 deducidas contra dos acuerdos de liquidación referidos al Impuesto sobre



Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anulen las liquidaciones recurridas.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 6 de marzo de 2018, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de febrero de 2016 que desestimó (i) la reclamación nº NUM000 deducida contra liquidación derivada del acta de disconformidad A02- NUM002 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, por importe a devolver de 324.139,74 euros; (ii) la reclamación nº NUM001 deducida contra liquidación derivada del acta de disconformidad A02- NUM003 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, por importe a ingresar de 6.475,94 euros.

SEGUNDO.- La resolución recurrida trae causa de las dos liquidaciones antes mencionadas, que derivan de las actuaciones de comprobación iniciadas a la entidad actora por la Inspección el día 10 de junio de 2013 con alcance general.

A) En la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM002 , se hace constar, en síntesis, lo siguiente:

La sociedad **Tospelat** S.L. comenzó sus operaciones el 20 de abril de 1999, según acredita la escritura de la misma fecha, inscrita en el Registro Mercantil.

Su actividad (principal) clasificada en el epígrafe 019 del IAE fue cine, teatro y circo ncop.

La administradora única y socia mayoritaria de la entidad **Tospelat** S.L. en los años objeto de comprobación era D^a Elisa (99,68% del capital).

Durante los años objeto de comprobación el domicilio social de la entidad está situado en la calle Prado del Rey de Pozuelo de Alarcón, adquirido en el año 2006, titularidad al cien por cien de D^a Elisa . Dicho domicilio constituye asimismo la vivienda habitual de la Sra. Elisa .

En los ejercicios 2008, 2009 y 2010, la entidad **Tospelat** S.L. declaró unos importes netos de cifra de negocios de 924.658,00 euros (año 2008), 693.626,04 euros (año 2009) y 780.074,58 euros (año 2010).

Todas esas cantidades están relacionados con actividades profesionales en las que la intervención de D^a Elisa constituye el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

En cuanto a los contratos que amparan las relaciones entre el socio y la sociedad, se manifestó en diligencia de fecha 12 de septiembre de 2013, la nº 2 del procedimiento que en paralelo a las actuaciones de referencia se han llevado a cabo cerca de D^a Elisa , que en el periodo objeto de comprobación no existió relación contractual escrita alguna entre D^a Elisa y **Tospelat** S.L., habiéndose fijado las retribuciones de forma verbal.

En los ejercicios 2008, 2009 y 2010 la entidad **Tospelat** S.L. ha satisfecho las siguientes retribuciones a D^a Elisa : 115.431,38 euros (año 2008), 112.500,00 euros (año 2009) y 112.500,00 euros (año 2010).

En diligencia nº 2, de fecha 25 de abril de 2013, se manifestó por parte del representante del obligado tributario, en cuanto a los medios materiales y humanos con los que cuenta la sociedad, lo siguiente:

"En cuanto al personal, no había personal empleado por la sociedad en los años objeto de comprobación.

Respecto a la descripción de los medios materiales y humanos con los que cuenta la mercantil:



- La empresa dispone de una oficina despacho, dotada además de con los medios comunes a cualquier otra actividad (mobiliario, equipos para procesos de la información, etc.) de equipos audiovisuales con los que ensayar y preparar los servicios contratados por terceros, simultáneamente se dispone de una importante base documental y audiovisual destinada a este mismo objeto.
- Vehículo empleado en los desplazamientos requeridos para la atención en plazo de los servicios, sin perjuicio de que en determinadas ocasiones sea requerido el empleo de otros medios de transporte.
- Vestuario y equipos médico estéticos, empleados en el primer caso para la asistencia a los actos y servicios contratados y en el segundo para el mantenimiento y mejora de la imagen y estado físico, imprescindible para cumplir con los estándares exigidos por los contratantes de los servicios que presta la mercantil.
- Vivienda sita en Valencia, destinada al alquiler y que generó ingresos por este concepto en los años de referencia, totalmente equipada y amueblada y en condiciones de uso para tal fin."

En el curso de las actuaciones de inspección se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre **Tospelat** S.L. y su socia D^a Elisa , por concurrir los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación.

Dado que las actuaciones se extendían a los ejercicios 2008, 2009 y 2010, es de aplicación el régimen jurídico establecido en el art. 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas , y el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en su redacción por Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

En paralelo a estas actuaciones, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación cerca de la socia y administradora del obligado tributario, D^a Elisa , por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2008, 2009, y 2010. La valoración de mercado de la indicada operación vinculada se ha realizado en sede de la sociedad **Tospelat** S.L.

En relación con los gastos declarados por la entidad para la determinación de la base imponible, la Inspección ha puesto de manifiesto que determinadas partidas de gasto no pueden admitirse como fiscalmente deducibles por tratarse de gastos no relacionados con la actividad económica. Este aspecto no es objeto de regularización en esta liquidación.

El procedimiento de valoración de mercado de la mencionada operación vinculada ha determinado un valor de mercado distinto del valor convenido por las partes. Los valores de mercado se han fijado en las siguientes cuantías: 675.210,33 euros en el año 2008, 500.936,65 euros en el año 2009 y 552.129,46 euros en el año 2010, siendo procedente regularizar la situación del obligado tributario en virtud de dicha corrección valorativa.

Así, puesto que la retribución de **Tospelat** S.L. a D^a Elisa es un gasto relacionado para la obtención de los ingresos, deducible por tanto en el Impuesto sobre Sociedades, y teniendo en cuenta los importes declarados por la entidad por las retribuciones satisfechas a aquella, es procedente disminuir la base imponible por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado, en los siguientes importes: 559.778,95 euros en el año 2008, 388.436,65 euros en el año 2009 y 439.629,46 euros en el año 2010.

Por ello, las bases imponibles comprobadas quedan fijadas en -139.581,53 euros (año 2008), -77.955,92 euros (año 2009) y -63.799,93 euros (año 2010).

En la misma fecha del acta se incoa también acta de disconformidad a D^a Elisa por el IRPF, periodos 2008 a 2010, incrementando la base imponible declarada en concepto de rendimientos de actividades económicas en el valor de mercado determinado por la Inspección.

En consecuencia, el Inspector Coordinador dictó acuerdo el 11 de julio de 2014 por el que practicó liquidación provisional a la entidad **Tospelat** S.L. por importe de 324.139,74 euros a devolver (313.921,95 euros de cuota y 10.217,79 euros de intereses de demora).

B) En la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM003 se expone que a la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la de D^a Elisa para la realización de los servicios, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquella mas alla que la de los concretos gastos que se relacionan, todo ello habida cuenta de que se trataban de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumía D^a Elisa , quien además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como profesional.

Los gastos en los que, a juicio de la Inspección, había incurrido la entidad **Tospelat** S.L. para la obtención de los ingresos ascienden a 249.447,67 euros (año 2008), 192.689,39 euros (año 2009) y 227.945,12 euros (año 2010). Y los gastos que la Inspección considera no deducibles son los siguientes:



1º) Inmueble del obligado tributario, sito en El Vendrell (Tarragona). La Inspección considera que el uso o destino del mencionado inmueble no ha estado correlacionado con los ingresos de la sociedad y, por ello, esos gastos deben ser considerados como una liberalidad, no siendo deducibles tampoco los gastos de restaurantes en El Vendrell (Tarragona). Estos importes ascienden a 110.005,11 euros (año 2008), 84.187,89 euros (año 2009) y 42.965,88 euros (año 2010).

2º) Gastos cuya deducibilidad no puede admitirse por estar contabilizados dos veces: 1.072,09 euros en el ejercicio 2008.

3º) Gastos que no pueden admitirse por tratarse de adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios no relacionados con los ingresos obtenidos por la sociedad: 34.912,15 euros (año 2008), 8.725,39 euros (año 2009) y 23.386,25 euros (año 2010).

4º) Gastos no deducibles por no estar debidamente justificados: 1.672,68 euros (año 2008), 303,70 euros (año 2009) y 10,00 euros (año 2010).

De acuerdo con lo anterior, esos gastos no son deducibles y determinan el aumento de la base imponible en los siguientes importes: 147.662,04 euros en el año 2008, 93.216,97 euros en el año 2009 y 66.362,14 euros en el año 2010.

Añade la Inspección que los motivos por los que se hace la regularización son dos:

- La valoración de mercado de la operación vinculada, que ha determinado una propuesta de liquidación en el acta A02- NUM002 .

- La comprobación de una serie de gastos que, declarados como deducibles, a juicio de esta Inspección no debieron deducirse para la determinación de la base imponible del impuesto por no estar relacionados con la actividad de la entidad.

En consideración a los dos motivos de regularización expuestos, procede efectuar la siguiente regularización en el Impuesto sobre Sociedades del obligado tributario de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Hay que tener en cuenta que mientras el primer motivo de regularización (operación vinculada) determina una disminución de la base imponible declarada, el segundo motivo (gasto no admitido como deducible) determina un aumento de dicha base imponible.

Por lo tanto, la base imponible comprobada es de 8.080,51 euros en el año 2008, 15.261,05 euros en el año 2009 y 2.562,20 euros en el año 2010.

En consecuencia, el Inspector Coordinador dictó acuerdo el 11 de julio de 2014 mediante el cual practicó liquidación a la entidad **Tospelat** S.L. por importe de 6.475,94 euros en concepto de cuota.

TERCERO.- La entidad actora solicita en la demanda la anulación de las liquidaciones recurridas.

Alega en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que la Inspección se basa en que la mercantil **Tospelat** S.L. no aporta valor alguno, por lo que el beneficio obtenido por la sociedad debe imputarse en el IRPF a la administradora. Pero dicha sociedad se dedica a la representación de artistas y a prestar servicios en el ámbito artístico, estando dentro de la economía de opción del negocio realizado ya que la sociedad no es una mera pantalla de operaciones particulares ni ha estado disfrazando la realidad, por lo que su negocio es real y legal. En este caso, los entes encargados de contratar a los artistas exigían que se hiciera por medio de una sociedad mercantil, que gestionaba los medios necesarios para el desarrollo de las actividades y, por otro lado, facilitaba la contratación de los servicios de los profesionales que representaba, contando para ello con los medios necesarios y teniendo libertad para fijar las remuneraciones de dichos profesionales, que en este supuesto eran superiores a las de otras personas con funciones similares.

En cuanto a la retribución a la administradora de la sociedad, afirma que es desproporcionado imputar a la persona física todo el beneficio de aquélla, siendo absurdo pretender que la entidad no aporta valor añadido. El debate se centra en el tipo impositivo que la Agencia Tributaria quiere recaudar y para ello hace tributar a la Sra. Elisa por los beneficios sociales al tipo máximo de renta, a pesar de que la sociedad desarrolla una actividad continuada y transparente.

Invoca la entidad actora que aporta valor añadido y destaca que la AEAT ha aceptado todos los gastos relacionados con la representación de artistas y de sus actividades, lo que no resulta coherente con su decisión porque si no puede tener ingresos, tampoco debe tener gastos. Y si la Inspección considera que no aporta valor debió utilizar las figuras de la simulación o el conflicto en la aplicación de la norma, lo que no hizo.

En relación con los gastos no admitidos por la Administración, aduce que los gastos que relaciona en la demanda están asociados al inmueble sito en El Vendrell (Tarragona), que está afecto a la actividad de la



sociedad. Rechaza que no se admita la deducción de la amortización, ya que la Inspección se basa en la presunción de que ha estado a disposición de la administradora, lo que no ha sido probado, agregando que sí ha sido aceptada la deducción del gasto del inmueble ubicado en la calle Conde Altea, que estaba alquilado, no siendo admisible que se rechace el gasto de aquel inmueble a una entidad que tiene como objeto social la tenencia de inmuebles para su alquiler, por la única razón de no estar alquilado, ya que el alquiler no depende únicamente de la empresa, sino del mercado.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora alegando, en resumen, que la Sra. Elisa realiza trabajos para **Tospelat** SL como presentadora y colaboradora en programas de televisión o actividades de carácter publicitario, habiendo declarado dicha sociedad un importe neto de cifra de negocios de 924.658 euros (2008), 693.626,04 euros (2009) y 780.074,58 euros (2010). Tales ingresos derivan de prestaciones de servicios a terceros relacionados con actividades de televisión, publicidad y espectáculos en las que la intervención de la Sra. Elisa constituye el elemento esencial y la razón por la que tales terceros contratan con la recurrente. En los ejercicios 2009 y 2010, la recurrente retribuyó a la Sra. Elisa un importe de 112.500 euros, y en el ejercicio 2008 la retribución fue de 115.431,38 euros.

La realidad, pues, es que la recurrente es participada y controlada por la Sra. Elisa sin que aporte valor añadido relevante a la actividad que desarrolla su socio, hasta el punto de que tanto la actividad podría realizarse directamente por D^a. Elisa sin necesidad de interponer la sociedad, como que los servicios que la recurrente presta no se podrían llevar a cabo sin su presencia, que es la razón de ser de la contratación de la sociedad con terceros, sin que pueda admitirse la alegación de que son las empresas con las que la recurrente contrata las que requieren que la contratación de la Sra. Elisa se haga a través de una sociedad. Basta comprobar los términos en que se redacta, por ejemplo, el contrato con Sogecable y otros similares que refiere el acuerdo de liquidación.

Añade que la cuestión que se suscita en este recurso es prácticamente la misma que, en relación con el ejercicio 2007, se planteó por la misma recurrente en el recurso 404/2014, que concluyó mediante sentencia desestimatoria de 14 de junio de 2016, a cuyo contenido se remite.

La AEAT procedió a tramitar el procedimiento para la determinación del valor de mercado de los trabajos realizados por la Sra. Elisa para **Tospelat** SL, lo que desembocó en un incremento de la base imponible por el IRPF aplicable a la Sra. Elisa y la correlativa disminución de la base imponible de la recurrente a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Afirma a continuación que la demandante invoca la economía de opción porque el ordenamiento jurídico no impide a un profesional que pueda desarrollar su labor artística a través de una sociedad. La jurisprudencia del Tribunal Supremo configura esta opción como un supuesto en el que resulta indiferente que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas. Pero en este caso, la creación de una sociedad limitada no añade ningún valor a la actividad realizada por el contribuyente y, combinada con la infracción de la norma de valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas, solo se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF, como resulta claramente de la comparación de los tipos medios que resultan de aplicación en el IRPF de su socia y del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad, y la menor tributación se acentúa por la imputación a través de la recurrente de una serie de gastos. Parece, por tanto, evidente que la principal finalidad que tuvo la creación de **Tospelat** SL fue obtener una indebida ventaja fiscal.

Finalmente, en cuanto a la no admisión como deducción de la amortización y gastos de mantenimiento del inmueble de Vendrell (Tarragona), se remite el Abogado del Estado al FD Octavo de la Resolución del TEAR y al FD Sexto de la sentencia de esta Sección de 14 de junio de 2016.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del presente recurso, el debate se centra en primer lugar en determinar si las liquidaciones impugnadas se ajustan o no a Derecho en cuanto procedieron a valorar a precios de mercado las operaciones realizadas entre la entidad **Tospelat** S.L. y su socia y administradora D^a Elisa, persona física a la que se imputó en el IRPF el valor determinado por la Inspección.

En los ejercicios fiscales 2008, 2009 y 2010 la entidad **Tospelat** S.L. obtuvo ingresos de explotación, relacionados con actividades en las que intervenía de una manera directa y personal D^a Elisa, por importes de 924.658 euros (año 2008), 693.626,04 euros (año 2009) y 780.074,58 euros (año 2010). Y en esos mismos ejercicios la aludida sociedad remuneró a la Sra. Elisa con 115.431,38 euros en 2008, 112.500,00 euros en 2009 y 112.500,00 euros en 2010.

Con respecto a la valoración de las operaciones vinculadas, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, aplicable a los ejercicios 2008, 2009 y 2010, establece:



"1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valoraran por su valor normal de mercado. Se entendera por valor normal de mercado aquel que se habria acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administracion tributaria podra comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuara, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentacion aportada por el sujeto pasivo y los datos e informacion de que disponga. La Administracion tributaria quedara vinculada por dicho valor en relacion con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoracion administrativa no determinara la tributacion por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operacion para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparacion se tendra en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicacion algun metodo de estimacion objetiva.

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

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...)

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

(...)

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

a) Metodo del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operacion entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio identico o de características similares en una operacion 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 operacion. (...)"

Pues bien, es evidente la existencia de vinculación entre la sociedad actora y D^a Elisa por ser esta última socia mayoritaria (99,68% del capital) y administradora única de aquélla, de forma que el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas es el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

En este caso, los trabajos realizados por la Sra. Elisa constituyen prestaciones de carácter personalísimo, lo que deriva de los contratos firmados por la sociedad actora con terceros, en los que se pactó que tenía que ser la persona física socia de dicha sociedad la que necesariamente prestase los servicios. Así, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad y su socia es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socia de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre esa sociedad y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello, como afirma la Inspección, que lo que vale el trabajo personal de la Sra. Elisa es el valor del servicio que la sociedad factura a sus clientes, si bien del importe obtenido por dicha entidad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención, debiendo ser imputada la cantidad resultante a la actora a efectos del IRPF al tratarse de actividades personalísimas de la misma.

El acuerdo que aprobó la liquidación recurrida ha cumplido en los términos expuestos los preceptos de aplicación al caso, pues la decisión de aplicar el método establecido en el art. 16.4.1º.a) del RDL 4/2004 se basa en las circunstancias que se expresan en la página 19 del acuerdo que practicó la liquidación que deriva del acta A02- NUM003 , que son las siguientes:



"- 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 socia mayoritaria y administrador de la sociedad, Elisa, la que necesariamente preste el servicio o figure como tal prestador 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 periodista o presentadora.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con Elisa. 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 las características personales de la persona que lo realiza.

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 el supuesto analizado se dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparación por tratarse de operaciones realizadas por la entidad vinculada con terceros independientes de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la Sra. Elisa.

Es elocuente la diferencia existente entre los rendimientos obtenidos en los ejercicios fiscales 2008, 2009 y 2010 por la sociedad recurrente de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por la Sra. Elisa (antes reseñados) y los importes que tal sociedad abonó a la socia por esos mismos servicios (también indicados), diferencias que no se justifican en modo alguno con la intervención de la sociedad, cuya actividad 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. La tesis que se invoca en la demanda entra en abierta contradicción con las conclusiones que se mantienen en la resolución impugnada, que se basan en elementos probatorios que no han sido desvirtuados y que evidencian que la repetida sociedad no ha aportado ningún medio que incorpore valor a la actividad de la socia como persona física.

Y es indiscutible que el precio convenido entre la sociedad actora y la Sra. Elisa determinó una tributación inferior a la que correspondía por aplicación del valor de mercado, toda vez que al ser menor que la normal de mercado la cantidad satisfecha por la sociedad a su socia, ésta ha tributado menos por el IRPF, lo que no se compensa con la cuota que corresponde a la entidad actora por el Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, no resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, negar que la sociedad añadiese valor alguno a las prestaciones efectuadas por su socia, que aporta el principal activo a través de sus cualidades profesionales y asume los riesgos de la contratación. Así, puesto que la sociedad era el vehículo a través del cual la socia-administradora prestaba sus servicios, es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, pues de lo contrario se imputarían a la socia persona física unos rendimientos superiores a los realmente conseguidos.

Además, de conformidad con la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la prestación de servicios por parte de la socia a través de la entidad actora no encuentra amparo en el ejercicio de la "economía de opción". En efecto, la sentencia de ese Alto Tribunal de fecha 12 de julio de 2012 (recurso de casación nº 2038/2009), que a su vez cita la sentencia de 27 de enero de 2010 (recurso de casación nº 5670/2004), proclama:

"Como se ha encargado de señalar este Tribunal "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas".

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, rechaza las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución" y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" como se dijo en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre). En consecuencia, "si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las



posibles conductas que los de su autonomía patrimonial" (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio» (FD Tercero).

La Sentencia de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 7552/2005), proscribire esta posibilidad en determinados supuestos:

«La admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que, en cualquier caso, no incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley -o, en este caso, el Convenio Internacional- al ser contrarias a su finalidad. En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual Ley General Tributaria en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", y que, aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que se debía llegar mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias entonces vigentes, conforme al artículo 23.1 LGT/1963, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.

Este es también el criterio que refleja la doctrina del TJCE (Cfr. STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield, Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecien cumulativamente dos requisitos:

- a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables;
- b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

Dicho en otros términos, la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal. El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios.»

En definitiva, no puede ampararse en el derecho de "economía de opción" la utilización de una sociedad con el único fin de reducir la carga fiscal del socio persona física, eludiendo los tipos impositivos progresivos y más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Aplicando esta doctrina, la economía de opción no avala la utilización de una sociedad cuyo único medio para desarrollar sus actividades es su socia y administradora, pues con ello sólo se pretende evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF frente a los del Impuesto sobre Sociedades, siendo esto lo que ha ocurrido en el presente caso. Hay que recordar que el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, conforme a lo establecido en el art. 16.1 de la Ley General Tributaria, y en este supuesto, como ya se ha señalado, los trabajos fueron llevados a cabo de manera exclusiva por la socia Sra. Elisa, razones por las que los rendimientos obtenidos estaban sometidos al IRPF y no al Impuesto sobre Sociedades.

Por último, aunque en la demanda se afirma que la creación de la sociedad fue debida a la exigencia de los entes encargados de contratar a los artistas, la parte actora no ha aportado prueba alguna que avale esa afirmación, ni los documentos obrantes en las actuaciones permiten llegar a tal conclusión.

SEXTO.- Sentado lo anterior, ya se ha dicho que el valor de mercado de la operación vinculada tiene que fijarse deduciendo de los ingresos los gastos en que incurrió la sociedad para prestar los servicios. En este punto, la



parte recurrente reclama la deducción de los gastos de amortización del inmueble ubicado en la Avenida San Joan de Deu s/n, bloque J, 2º, pta. 2 de El Vendrell (Tarragona), no alegando nada en relación con los restantes gastos cuya deducción no admitió la Administración.

Para analizar esta cuestión hay que partir de lo dispuesto en el ya citado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que en su art. 10.3 dispone:

"En el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, proclama que serán deducibles todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de "inscripción contable" que proclama el art. 19.3 del citado RDL 4/2004 :

"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicho texto relativo a las obligaciones contables, dispone:

"Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Estos preceptos legales conducen al Real Decreto 1496/2003, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por su vinculación con la actividad económica sujeta a tributación, pues el gasto tiene que ser necesario para la obtención del ingreso, es decir, debe existir correlación entre los ingresos y los gastos.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: *"... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".*

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no basta con la expedición de factura completa, su contabilización y la justificación del pago, sino que es necesario además que el obligado tributario demuestre su afectación directa a la actividad económica sujeta al impuesto.

SÉPTIMO.- En relación con la carga de la prueba, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 22 de enero de 2000 afirma que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según tal sentencia, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los arts. 1214 y siguientes del Código Civil . La importancia del expediente administrativo en esta jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 de la LGT de 1963 (art. 105.1 de la vigente Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.



Y el art. 106.1 de la vigente Ley General Tributaria establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en lo que aquí interesa, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

OCTAVO.- La Administración no admitió la deducción de ninguno de los gastos correspondientes al inmueble de El Vendrell (Tarragona) porque su uso o destino no estaba correlacionado con los ingresos de la sociedad actora, mientras que ésta afirma que dicho bien estaba afecto a la actividad social de alquiler de inmuebles, aunque no estuviese alquilado por circunstancias del mercado.

Ya se ha dicho con anterioridad que recae sobre el obligado tributario la carga de demostrar la concurrencia de todos los requisitos exigidos para deducir cada uno de los gastos pretendidos. En este caso, al alegar la demandante que el piso de El Vendrell estaba afecto en los ejercicios comprobados a la actividad de alquiler de inmuebles, corresponde a la misma justificar esa afirmación a tenor del art. 105.1 de la LGT, pues con independencia de que el hecho de que no se llegue a alquilar un piso puede ser consecuencia de diferentes circunstancias propias del mercado y ajenas a la voluntad del propietario, es indudable que existen medios probatorios para acreditar que un concreto inmueble se ha puesto en el mercado para proceder a su alquiler (publicidad, promoción, intervención de agentes inmobiliarios u otros canales o vías para el arrendamiento, etc.), pruebas que en este caso no han sido aportadas, de manera que existe un enlace preciso y directo entre los hechos que se constatan en el expediente y la conclusión que se mantiene en la liquidación de que el repetido inmueble no estuvo afecto a dicha actividad y ha estado realmente a disposición de la socia y administradora de la entidad actora, por lo que los gastos cuestionados no tienen carácter deducible.

En atención a las razones expuestas deben confirmarse las liquidaciones impugnadas por ser ajustadas a Derecho, con el consiguiente rechazo del recurso.

NOVENO.- De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme dispone el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad **TOSPELAT, S.L.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de febrero de 2016, que desestimó las reclamaciones deducidas contra dos acuerdos de liquidación referidos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

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- 0000-93-0408-16 (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 2610-0000-93-0408-16 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 ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ