

Roj: **SAN 525/2019 - ECLI:ES:AN:2019:525**Id Cendoj: **28079230022019100034**Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **14/02/2019**Nº de Recurso: **5/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**Ponente: **CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA**Tipo de Resolución: **Sentencia****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso:** 0000005 / 2017**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:** 00044/2017**Demandante:** Belu Actividades Empresariales, S.L**Procurador:** D<sup>a</sup> IRENE ARANDA VARELA**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**Abogado Del Estado****Ponente Ilma. Sra.:** D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA**SENTENCIA N<sup>o</sup>:****Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENAD<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a catorce de febrero de dos mil diecinueve.

**Visto** el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **Belu Actividades Empresariales, S.L.**; , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Irene Aranda Varela, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016** , relativa a **Impuesto** sobre Sociedades ejercicios 2005 y 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 383.757,66 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** : Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Belu Actividades Empresariales, S.L.; y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Irene Aranda Varela, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico



Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando íntegramente el presente recurso, anule el acto administrativo recurrido por ser contrario a Derecho, todo ello en base a los fundamentos fácticos y jurídicos contenidos en el cuerpo del presente escrito de demanda y con expresa condena en costas.

**SEGUNDO** : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

**TERCERO** : No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día catorce de febrero de dos mil diecinueve, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**CUARTO** : En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO** : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a **Impuesto** de Sociedades ejercicios 2005 y 2006.

Los antecedentes del presente recurso, son:

1.- Mediante comunicación notificada el 06/07/2009, un Equipo de inspección de la Inspección Regional de Madrid inició cerca de la entidad unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general relativas a su tributación por el I.S. de los ejercicios 2005 y 2006 (éste de 01/01/2006 al 30/11/2006) y por el I.V.A. del 2T del año 2005 hasta el 4T del 2006.

Y, tras instruir las, el 04/05/2010 ese Equipo de inspección incoó a BELU el acta de disconformidad (modelo A02) no. NUM002 relativa a su tributación por el I.S. de esos dos ejercicios 2005 y 2006.

Según consta en el acta A02 de los ejercicios 2005 y 2006, la entidad presentó en plazo declaraciones-autoliquidaciones del **Impuesto** con unos resultados a ingresar de 79.743,30 € y 89.027,10 €; cantidades que ingresó en plazo.

2.- Ajuste por operaciones vinculadas.

a.- En los ejercicios 2005 y 2006, los accionistas de BELU ACTIVIDADES EMPRESARIALES, S.L. (provista de N.I.F. 8-84021963) eran D<sup>a</sup> Tatiana (provista de N.I.F. NUM000 ) con una participación del 99%, mientras que el otro 1% pertenecería a D. Juan Miguel (N.I.F. NUM001 ). Obra en el expediente escritura de poder de 17/02/2005, en la que D<sup>o</sup> Juan Miguel confiere a la Sra. Tatiana poder tan amplio como sea necesario para que pueda vender su participación en BELU con las condiciones que tenga a bien estipular, incluso si para ello ha de incurrir en la figura de la autocontratación.

b.- Según consta en la información del BORME obrante en el expediente, la administradora única de BELU durante los años 2005 y 2006 fue la Sra. Tatiana .

c.- En esos dos años, BELU, dada de alta en el epígrafe de IAE 844 (SERVICIOS PUBLICIDAD, RELACIONES PUBLIC.), obtuvo unos ingresos de explotación (IVA excluido) por unos importes de 667.543,10 € y 624.861 €, respectivamente; a los que, si se añaden unos ingresos financieros de 3.898,88 € en 2005 y de 3.294,25 € en 2006, determinaron unos ingresos totales de 671.441 € y 628.155,63 €.

e.- Ingresos de explotación todos ellos relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención de la Sra. Tatiana en series de televisión, doblajes de películas, campañas de publicidad, participación en galas, etc.

f.- Como contraprestación por dicha participación, en esos dos años la Sra. Tatiana recibió de BELU como remuneración, por distintos conceptos -sueldos y salarios, derechos de imagen, cupón autónomos (en especie) y plan pensiones (en especie)- unos totales de 65.505,00 € en 2005 y 89.318,91 € en 2006.



g.- La Administración fijó el valor normal de mercado correspondiente a la prestación de servicios efectuada por Da. Tatiana a BELU en el 2005 asciende a 636.743,01 € y en el 2006 asciende a 595.244,14 €. Dichos valores se obtienen de la diferencia entre 667.543,12 € (ingresos obtenidos por BELU de sus clientes) y 30.800,11 € (gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido BELU) en el año 2005, y entre 624.861,38 € (ingresos de BELU de sus clientes en el año 2006) y 29.617,24 € (gastos de la actividad de BELU en 2006) en el año 2006. En dichos valores de mercado se incluye la remuneración que realizó BELU a Da. Tatiana por importe de 65.505,00 € en 2005 y 89.318,91 Euros.

Una vez determinado el valor de mercado correspondiente a la prestación de servicios realizada por Tatiana a favor de la entidad BELU, que según se ha expuesto da lugar a una retribución por importe de 636.743,01 € en el ejercicio 2005 y por importe de 595.244,14 € en el 2006 (hasta 30 de noviembre), se considera dicho importe en la propuesta de regularización contenida en la presente acta como un gasto relacionado con la actividad, considerando que dicha prestación de servicios se concreta en la intervención de Tatiana en series de televisión, doblaje de películas, campañas de publicidad, distintas galas, etc. Y teniendo en cuenta asimismo que el importe declarado por BELU por este concepto asciende a 667.543,12 € en 2005 y 624.861,38 € en 2006 hasta 30 noviembre.

A la vista de ello, la Administración realizó el ajuste bilateral respecto de los rendimientos de actividad obtenidos por la Sra. Tatiana .

### 3.- Ajuste de gastos no deducibles.

El Equipo de inspección propuso no admitir la deducibilidad en BELU de determinados gastos que, a juicio de la Inspección, habían sido indebidamente deducidos pues no estaban relacionados con su actividad, por unos totales de 24.016,43 € en el ejercicio 2005 y 17.875,40 € en el 2006 (hasta el 30/11).

**SEGUNDO** : En la demanda se plantean las siguientes cuestiones:

- 1.- Belu Actividades Empresariales, S.L. es una sociedad patrimonial profesional.
- 2.- Aplicación del artículo 45 del TRIRPF.
- 3.- Gastos deducibles.

**TERCERO** : El artículo 16 de la Ley 58/2003 , dispone:

*"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*

*2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*

*3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."*

El principio de que no es posible dar cobertura jurídica a actuaciones abusivas de derecho, o que persiguen la **elusión** de las obligaciones tributarias, constituye un principio también del Derecho Europeo, como nos recuerdan las Sentencias del TJUE, de 21 de febrero de 2006, C-255/02, Halifax, de 12 de septiembre de 2006; C-196/04 , Cadbury- Schweppes, de 22 de diciembre de 2010; C-103/09 , Weald Leasing y de 22 de diciembre de 2010; C-277/09 , RBS.

Estas sentencias construyen el concepto de práctica abusiva partiendo de la idea de construcciones artificiosas, tendente a la **elusión** impositiva.

Desde esta perspectiva analizaremos la interposición de sociedades en actividades profesionales.

Respecto a la naturaleza de la entidad Belu Actividades Empresariales, S.L, la recurrente argumenta que, tanto la Administración como los Tribunales Económico-Administrativos mantienen que la actora es una sociedad constituida con el objeto de defraudar y con el objetivo de aplicar el tipo impositivo del **Impuesto** sobre Sociedades en lugar de los tipos marginales, mayores, del **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, desde el punto de vista de la actora, tal afirmación carece de fundamento, ya que, las sociedades tributan a un tipo menor que el del IRPF si la base imponible es elevada; en caso contrario la afirmación es falsa. Pero, además y aun siendo una base elevada, lo que se está produciendo es un diferimiento de la tributación entre el tipo del **Impuesto** sobre Sociedades y los presumiblemente mayores del IRPF, hasta que se repartan dividendos o se disuelva la sociedad.

Con estos argumentos sostiene que la actividad de la entidad es real y debe tributar en la forma en que lo hizo.



Añade la actora que, si se admite la tesis de la Administración de que es una sociedad que carece de medios técnicos y humanos y que presta exclusivamente servicios profesionales, debería aplicar el régimen de las sociedades patrimoniales- profesionales reguladas en la Ley del **Impuesto** sobre Sociedades desde el 1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2006.

La cuestión realmente discutida en este apartado, es la procedencia de calificar la sociedad profesional como una mera sociedad interpuesta o simulada, cuando los servicios profesionales son prestados por la socia mayoritaria y administradora única, facturando tales servicios por la sociedad, y sometiéndolos al régimen de tributación previsto para sociedades.

Como decíamos en nuestra sentencia de 22 de noviembre de 2018, recurso 571/2016 , *"La cuestión que realmente se plantea no es que se ejerza la actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para otra (de la que también es administrador) y tributar por esos ingresos por el **Impuesto** de Sociedades, en lugar de hacerlo en el **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas ."*

Debemos partir de la idea de que La Inspección no declaró que las que denomina "sociedades interpuestas" o "de segundo nivel" fueran simuladas como tales sociedades, sino que apreció que existía una "simulación relativa" exclusivamente en las facturas emitidas por las mismas, porque tales facturas respondían a servicios prestados por la socia principal y administradora única, no por la sociedad.

El Tribunal Supremo, como nos recuerda la sentencia de 29 de abril de 2015, recurso 3151/2012, de la Sección Cuarta de esta Sala, ha tratado la cuestión de la utilización de entidades interpuestas que se utilizan con el fin de eludir la carga tributaria que corresponde a la actividad efectivamente realizada, concluyendo que si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida (entre otras, Sentencia de 20 de febrero de 2012 (rec. 6086/2008 ).

En el presente caso, la consecuencia de facturar los servicios a través de la sociedad, supone:

- 1.- se logra tributar por un servicio prestado por una persona física, a un tipo más reducido (el propio del **Impuesto** sobre Sociedades) que el que resultaría de la aplicación de la escala progresiva de IRPF, al remansar todo el beneficio en sede de la persona jurídica.
- 2.- se elude, o, al menos, se difiere, el pago de la correspondiente cuota del IRPF, pues ello ocurrirá cuando se repartan dividendos, que corresponde a la voluntad exclusiva de la socia mayoritaria y administradora única, y
- 3.- se minorra la tributación, deduciendo en el seno de este tipo de sociedades de intermediación los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que traen causa de muy diversas actividades.

En resumen, debemos considerar la diferencia entre una estructura societaria legalmente prevista, y el tratamiento tributario que debe darse a las operaciones realizadas por dicha estructura societaria. Sin observar esta dualidad es imposible alcanzar una solución jurídica al problema planteado.

En tal sentido, debemos recordar las reflexiones del TJUE en la sentencia de 22 de diciembre de 2010, C103/09 , Weald Leasing Ltd:

*"26. Procede recordar que la aplicación del Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión y que este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica también en el ámbito del IVA (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartados 69 y 70, así como Ampliscientifica y Amplifin, apartado 27).*

*27. Por otra parte, la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 73, y Part Service, apartado 47).*



28. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige que concurran dos requisitos.

29. Por una parte, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 74, y Part Service, apartado 42).

30. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 75, y Part Service, apartado 42)."

Estas reflexiones, si bien referidas al IVA, plasman principios generales del Derecho Europeo, que sirven de criterio orientador en materia de **elusión** impositiva.

Y en tal sentido, resalta dos requisitos para entender que nos encontramos ante un supuesto de abuso de derecho en el ámbito tributario:

- 1.- las operaciones de que se trate deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones, y
- 2.- de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

Como hemos visto anteriormente, la forma de facturar los servicios prestados, otorgan una ventaja fiscal no amparada jurídicamente y la consecución de tal ventaja fiscal es la única razón de realizar la facturación como se hizo.

Debemos confirmar la Resolución impugnada en este aspecto.

**CUARTO** : La segunda cuestión planteada es la relativa a la aplicación del artículo 45 del TRIRPF.

El art. 45 "operaciones vinculadas" del T.R. de la Ley del I.R.P.F. (R.D. Leg. 3/2004) disponía:

"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 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."

La existencia de "vinculación" entre la Sra. Tatiana y BELU ACTIVIDADES EMPRESARIALES, S.L., sociedad de la que aquélla es prácticamente socia única (al 99 por 100 y con derecho a comprar el otro 1 por 100) y administradora única, está acreditada en el expediente.

La entidad no cuenta con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, ya que, como correctamente se señala en la Resolución impugnada, BELU no pudo prestar los servicios de los que provinieron todos sus ingresos (667.543,10 € Y 624.861 138 €, netos de IVA, en 2005 y 2006), sin el concurso y la participación personalísima de la Sra. Tatiana , pues los servicios de los que provienen todos sus ingresos consisten en que la Sra. Tatiana participa en series de televisión, doblajes, etc.

El artículo 45 R.D. Leg. 3/2004 ha sido correctamente interpretado por la Administración, en la medida en que, al margen de la persona física prestadora de los servicios facturados, no existe otros medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad de la entidad.

**QUINTO** : En relación a los gastos deducibles, el artículo 19 del RDL 4/2004 , establece:



*"Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."*

El Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1643/1990 de 20 de diciembre, aplicable al supuesto de autos, no deja lugar a dudas sobre la necesaria correlación de ingresos y gastos, para que el gasto sea fiscalmente deducible. Así, entre los principios contables se establece:

*"Principio de correlación de ingresos y gastos. El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa."*

Y esta necesidad de la correlación de ingresos y gastos para que el gasto sea fiscalmente deducible, se ha recogido en reiteradas sentencias del Tribunal Supremo, entre otras en la de 30 de mayo de 2013, RC 2941/2010 .

Los gastos cuya deducción niega la Administración, son:

1.- Agua, luz y comunidad de propietarios. La sociedad no dispone de local alguno (ni propio ni arrendado) por lo que no es posible establecer la correlación entre ingresos de la entidad y los señalados gastos.

2.- Gastos de Visa. En la demanda se tratan estos gastos en abstracto, no se concretan y ni tan siquiera se alega la vinculación de cada uno de ellos con los ingresos de la entidad. Esta prueba corresponde a la actora que pretende la deducción, por aplicación del artículo 105 de la LGT ( *en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo* ), ya que el requisito de la correlación ingresos y gastos ha de probarlo quien pretende la deducción del gasto.

De todo lo expuesto resulta la desestimación del presente recurso.

**SEXTO** : Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

## FALLAMOS

Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto **Belu Actividades Empresariales, S.L.** , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Irene Aranda Varela, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016** , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia **debemos confirmarla** y la **confirmamos** , y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.