



Roj: **STSJ M 2971/2019 - ECLI:ES:TSJM:2019:2971**

Id Cendoj: **28079330052019100298**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **10/04/2019**

Nº de Recurso: **801/2017**

Nº de Resolución: **363/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 15-09-2017,**
STSJ M 2971/2019

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2017/0024526

Procedimiento Ordinario 801/2017

Demandante: D./Dña. Ruth

PROCURADOR D./Dña. JOSE MANUEL FERNANDEZ CASTRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH y TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 363

RECURSO NÚM.: 801-2017

PROCURADOR Don José Manuel Fernández Castro

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández



Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 10 de Abril de 2019

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 801-2017 interpuesto por el procurador Don José Manuel Fernández Castro, en representación de Doña Ruth , contra la resolución de 15/09/2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimatoria de la reclamación económico administrativa número NUM000 , deducida contra acuerdo sancionador por infracción tributaria leve derivada del acta de conformidad NUM001 en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2007-2009, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo, la audiencia del día 9-4-2019 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de la Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO La representación procesal de Doña Ruth , parte recurrente, impugna la resolución de 15/09/2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimatoria de la reclamación económico administrativa número NUM000 , deducida contra acuerdo sancionador por infracción tributaria leve derivada del acta de conformidad NUM001 en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2007-2009, por importe de 83.155,19 euros.

En esta resolución se confirma el acuerdo sancionador impugnado ya que no se ha infringido el principio de proporcionalidad como se razona en el acuerdo sancionador, es aplicable el tipo del artículo 191 de la LGT porque dejó de ingresar las cantidades regularizadas en el acta NUM001 con la que se mostró conforme.

Para fijar la base de la sanción no se puede tener en cuenta la cantidad ya ingresada por la entidad vinculada Mama Floriana SL, pues se fija en el resultado de sumar las cantidades no ingresadas en el IRPF en cada ejercicio de los regularizados sin resta alguna.

La sanción está motivada y acreditada la culpabilidad de la reclamante sin que concurra interpretación razonable de la norma aplicable, porque creo una sociedad que no añade valor a los servicios personalísimos que ella prestó solo para eludir los tipos impositivos más elevados en el IRPF y deducir gastos que no eran deducibles en el Impuesto sobre Sociedades con infracción de la normativa sobre valoración de las operaciones vinculadas por su valor normal del mercado que la propia sancionada ha presado su conformidad.

SEGUNDO La recurrente solicita que se acuerde la nulidad de la resolución recurrida y de las sanciones impuestas por la revisión de las liquidaciones por IRPF, ejercicios 2007 a 2009 y para apoyar esta pretensión alega en síntesis:

La infracción que se le imputa es la del artículo 191 de la LGT , calificada de leve y que sería inapropiada en relación al ejercicio 2009 siendo procedente la prevista por el artículo 16.10 del TRIS por importe del 25% de la cuota por importe de 4.122,72 euros.

No es cierto que sea socia mayoritaria y administradora con el control pleno de la sociedad Mama Floriana SL, porque solo tiene el 10% del capital social en los ejercicios regularizados y del 4% a partir de 10/03/2010, siendo su administrador otra persona.



Ha presentado una declaración veraz y completa lo que excluye la sanción y esta es a todas luces desproporcionada porque el importe dejado de ingresar no asciende a 237.586,28 euros porque se ingresaron antes 170.601,06 euros, lo que implica una sanción del 124,1%, intereses de demora aparte ya cobrados. Si hubo retribución a la socia por la sociedad y la ventaja fiscal indebida sería solo de 66.985,22 euros.

Concurre interpretación razonable de la norma aplicable en consideración a que presentó una declaración veraz y completa con los datos de los distintos pagadores incluyendo a la sociedad Mama Floriana SL y el hecho de obtener un resultado distinto a consecuencia de la valoración de la operación vinculada de manera divergente no justifica la sanción.

No se acredita ni motiva su culpabilidad.

TERCERO El Abogado del Estado se opone al recurso porque estima que los ingresos de la sociedad Mama Floriana SL en 2007, 2008 y 2009 de 603.560 euros, 492.312 euros y 197.277 euros, respectivamente, proceden de la facturación a terceros de servicios cuyo contenido esencial era su intervención como actriz presentadora, directora de escena, doblaje, galas, producción artística y sin embargo ha percibido de esta sociedad por estos mismos servicios en torno a 15.000 euros al año.

La sociedad no aporta valor a la actividad personalísima de su socia, que esta podría realizar sin necesidad de interponer una sociedad con el único objetivo de obtener una ventaja fiscal para eludir los tipos de gravamen más elevados en el IRPF y deducir gastos en el Impuesto sobre Sociedades que no eran fiscalmente deducibles por ser ajenos a la actividad.

La AEAT apreció que se había producido una operación vinculada entre socia y sociedad que debía ser valorada a precio normal de mercado entre independientes, determinado los ingresos de la sociedad procedentes de los servicios personalísimos prestados por la socia, deduciendo los gastos necesarios para su obtención y valorándolos a continuación para imputárselos a la socia, siendo el resultado un aumento de la base imponible del IRPF de la recurrente en los ejercicios regularizados.

Derivada de la regularización anterior a la que la recurrente prestó su conformidad se impuso a la recurrente la sanción recurrida.

En relación a la misma es correcta y no es desproporcionada la base de la sanción fijada en 237.586,28 euros e integrada por la suma de las cantidades dejadas de ingresar en el IRPF sin deducción alguna por las cantidades ingresadas por la sociedad que le fueron devueltas a resultas del ajuste bilateral.

El acuerdo sancionador está motivado y ha permitido a la recurrente conocer los hechos y las razones jurídicas que justificaron la imposición de la sanción lo evidencian así sus alegaciones y el recurso de reposición, con una completa descripción de la situación de la recurrente en relación a la sociedad Mama Floriana SL y de la existencia y valoración a precio normal de mercado de la operación vinculada existente entre ambas. Las infracciones se han calificado de leves al no apreciarse ocultación y se analiza la conducta.

CUARTO En primer lugar según la recurrente tenía un porcentaje de participación mínimo en la sociedad y no ejerció nunca el control ni la administración de la misma ni de forma directa ni indirecta y por tanto no procedía una valoración de la operación vinculada distinta de la aplicada por la sociedad.

Esta cuestión debió plantearla contra el acuerdo de liquidación, al que por cierto prestó su conformidad.

En cualquier caso la recurrente tenía la vinculación con la sociedad por su participación en un porcentaje del 10% en el capital social de Mama Floriana, S.L. que se define en el artículo 16.3.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, entonces vigente (entre una sociedad y sus socios), que excedía del límite mínimo de participación para que existiera operación vinculada, que fue fijado por el penúltimo párrafo de ese mismo artículo.

Y a partir de aquí, una vez que la Administración tributaria comprobó que esta sociedad había retribuido los servicios profesionales de carácter personalísimo prestados por su socia por un valor muy inferior al que la sociedad había facturado a sus clientes por esos mismos servicios y que resultaba por ello una menor tributación en el IRPF, procedió a valorar dichos servicios por el método comparativo interno que autorizaba el TRLIS para fijar el valor normal de mercado entre independientes en su artículo 16.4.1.a) con deducción de los gastos precisos y acreditados para la obtención de los ingresos facturados por la sociedad a sus clientes.

QUINTO Según la recurrente la infracción que se le atribuye en el ejercicio 2009 es incorrecta y se debió confirmar la infracción imputada en la propuesta de sanción del artículo 16.10 del TRLIS.

Pues bien, la infracción del artículo 16.10 del TRLIS se refiere a defectos o falta de presentación de la documentación que las partes vinculadas deben tener a disposición de la Administración tributaria, que era



exigible a partir de los periodos impositivos que comenzaron a partir del 1/12/2006 y a las operaciones realizadas a partir del 19/02/2009, de acuerdo con la Disposición Adicional Séptima de la Ley 36/2006 .

Sin embargo el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de marzo, que articula el desarrollo reglamentario de la documentación a que alude el artículo 16.2 del TRLIS, entró en vigor el 20/11/2008, día siguiente al de su publicación en el BOE, de conformidad con su DF 2ª, estableció en su artículo 18.4.e), redactado por el artículo único del Real Decreto 897/2010 de 9 de julio , de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a periodos impositivos que concluyeron el 19/02/2009, lo siguiente:

Tampoco será exigible la documentación en relación a las siguientes operaciones vinculadas:

(...)

e) *Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250.000 euros de valor de mercado. En este cómputo se excluirán las operaciones a que se refieren los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º siguientes de esta letra.*

Lo dispuesto en la letra e) anterior no se aplicará cuando:

1.º *Se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.*

2.º *Se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.*

3.º *La operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE .*

4.º *La operación consista en la transmisión de inmuebles o de operaciones sobre activos que tengan la consideración de intangibles de acuerdo con los criterios contables.*

Cuando al obligado tributario le resulte de aplicación lo establecido en el artículo 16.6 de este Reglamento, la no exigencia de las obligaciones de documentación previstas en esta Sección en relación con las prestaciones de servicios profesionales se entenderá sin perjuicio del deber de probar el efectivo cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo 16.6."

En este caso el valor normal de mercado de la operación vinculada en 2009 no excedía de 250.000 y tampoco concurría ninguna de las excepciones reglamentarias, por tanto no era exigible la documentación que constituía el fundamento de la infracción que en principio e incorrectamente se había imputado a la recurrente y esta no tiene razón en su alegación.

Por otra parte, continuando con el resto de las alegaciones de la parte actora, el hecho de que la misma sociedad Mama Floriania, S.L. tuviera otros trabajadores no excluye la existencia de la operación vinculada de la recurrente en su condición de socia de la misma, que debió valorarse a precio normal de mercado entre independientes y que no se hizo como demuestran el porcentaje del 10% de participación de la recurrente en el capital social de dicha sociedad, los servicios personalísimos prestados en realidad por la recurrente sin que la sociedad añadiese valor alguno ni tuviera medios para su prestación y la escasa remuneración pagada por la sociedad a su socio por esos mismos servicios frente al elevado importe facturado a los clientes por esos mismos servicios.

Sostiene también la parte recurrente que una valoración de la operación vinculada de manera distinta a la resultante de la regularización practicada por la Inspección no acarrea conducta sancionable.

Pues bien sería así si se hubiera empleado cualquiera de los medios legales de valoración de las operaciones vinculadas y se hubiera fijado el precio normal de mercado entre independientes, pero la valoración a un precio ínfimo consiguiendo una tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas inferior a la que legalmente correspondía si implicaba una conducta culpable y la comisión de la infracción del artículo 191 de la LGT imputada como más adelante se verá.



También afirma la actora que se imputó las cantidades recogidas en la información recibida de la sociedad y pese a ello tuvo que soportar la modificación al alza del valor de los ingresos atribuidos.

Con esta alegación la recurrente se quiere desvincular de la sociedad, pero es que precisamente se trata de una operación vinculada que las partes afectadas, socia y sociedad, deben valorar a precio normal de mercado entre independientes al margen de que la sociedad abone unos rendimientos que no se correspondan con el verdadero valor de los servicios que retribuye.

Mantiene la recurrente la desproporción de la sanción que representa el 124,14% de la cantidad dejada de ingresar en el Tesoro descontando como se debió hacer las cantidades devueltas en el Impuesto sobre Sociedades a la sociedad Mama Floriana, S.L.

Esta desproporción no es sostenible porque la Ley no prevé compensación alguna con otros tributos ni con las devoluciones a otros contribuyentes y lo que se sanciona son las cantidades dejadas de ingresar en el IRPF de 2007 a 2009 por el contribuyente, de acuerdo con el artículo 191.1 de la LGT que tipifica deja de ingresar parte de la deuda tributaria en plazo que resultaría de la correcta autoliquidación del tributo.

Cuestión esta que ya ha sido resuelta en otros recursos en los que se sancionaban cantidades dejadas de ingresar por infracción de las normas sobre valoración de las operaciones vinculadas.

Es el caso de la sentencia dictada en el recurso 10/2016 de esta misma ponencia en la que se afirma: la base de la sanción no puede determinarse como el recurrente pretende compensando o restando lo ingresado por la sociedad, porque en relación a la infracción imputada, el artículo 191 de la Ley 58/2003 dispone que "*la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción*" y por tanto sin compensación alguna con la cuota resultante de la regularización de otros impuestos ni siquiera en los supuestos de operaciones vinculadas por no haberlo previsto así el legislador.

Por lo demás la Inspección si dedujo las cantidades con las que la sociedad retribuyó los servicios personalísimos prestados por la socia y calificó de leve la infracción.

SEXTO La recurrente fue objeto de una sanción por importe total de 62.366,40 euros como responsable de sendas infracciones del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, que tipifica dejar de ingresar en plazo reglamentario parte de la deuda tributaria que resultaría de la correcta autoliquidación del tributo, como consecuencia de que la recurrente era socia con un porcentaje de participación del 10% en el capital social de la sociedad Mama Floriana, S.L. y en los ejercicios 2007, 2008 y 2009 esta sociedad facturó a sus clientes por los servicios personalísimos que prestó su socia como actriz, actriz de doblaje, presentadora y otros de índole artística, los importes respectivos de 603.560 euros, 492.312 euros y 197.277,23 euros y sin embargo a ella se los retribuyó en las cuantías de 15.399,96 euros, 15.399,96 euros y 8.812,21 euros, respectivamente.

Una vez deducidos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y las cantidades por las que la actora ya tributó, dejó de ingresar 111.998,92 euros en el IRPF de 2007, 109.096,49 euros en el IRPF de 2008 y 16.490,86 euros en el IRPF de 2009, que constituyen la base de la sanción.

La infracción fue calificada de leve.

La recurrente aduce también que no se ha acreditado su culpabilidad.

El principio de culpabilidad se encuentra recogido en el art. 183.1 de la vigente Ley 58/2003 que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado



y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad."

En sentencias posteriores, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene los mismos principios referidos expresamente a la vigente Ley 58/2003 y así en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, recurso 2924/2012 , afirma que *"a la vista del contenido del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 precepto, idéntico en lo esencial al artículo 77 de la anterior LGT de 1963 , forzoso resulta reconocer que para que una determinada conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria es necesario que el sujeto pasivo haya incurrido en una conducta de carácter doloso o culposo, obviando el mínimo deber de diligencia que se le puede reclamar. Todo ello de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que insiste en que una determinada actuación sólo puede ser calificada como infracción tributaria y, en consecuencia, resulta sancionable cuando concurre, entre otros, el elemento subjetivo de la culpabilidad, no siendo admisible en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de responsabilidad objetiva (entre otras muchas, sentencias de 26 de abril de 1990 o 20 de junio de 2005). En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963 , que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto. Son precisamente esas menciones las que han llevado a este Tribunal Supremo a reconocer que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del elemento de la culpabilidad, pues lo que se exige en todo caso es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones*

En la sentencia de 9 de octubre de 2014, la misma Sala y Sección del Alto Tribunal, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en los términos que siguen: *" respecto de la inexistencia de culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-12-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril , no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable."*



Y también se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia de 6/06/2014, recurso 1411/12 , en la que dice *"Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico (SS. 15 de octubre de 2009 , casa. 6567/2003 , y 21 de octubre de 2009 , casa 3542/2003). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002) , por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica -- inexistente en el expediente sancionador obrante en autos-- en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere (sentencias 6 de julio de 2008 , casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008 , casa. 5018/2006).*

La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

En el acuerdo sancionador confirmado por el acuerdo recurrido se motiva la conducta culpable de la actora en los términos siguientes:

"La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (en este caso en lo referido a operaciones vinculadas) y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria, que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable.

A juicio del Instructor, concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así y con relación al primer motivo de regularización, por la valoración de mercado de la operación vinculada, descrita en el apartado 2.2.-MOTIVOS DE REGULARIZACIÓN, del Antecedente de Hecho Tercero de este Acuerdo, cabe reprochar al Obligado tributario lo siguiente:

1.- Da. Ruth , con NIF: NUM002 , era en el periodo objeto de comprobación y es en el momento actual socio (10% de participaciones representativas del capital social) de la entidad MAMA FLORIANA, SL, con NIF: B84183508, dada de alta en el epígrafe 019 del I.A.E. ACTIVIDADES CINE, TEATRO Y CIRCO N.C.O.P. desde su constitución en fecha 20 de diciembre de 2004 mediante escritura pública otorgada ante el notario D. Carlos María García Ortiz, número de protocolo 3.886, inscrita en el Registro Mercantil e incorporada al expediente. Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

2.- Es la socia quien ha creado la sociedad, la participa, administra de hecho y controla. Ya que en la constitución de MAMA FLORIANA, SL y actualmente posee el 10% de las participaciones representativas de su capital social. La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, valor añadido relevante a la actividad económica realizada por la persona física. La sociedad por sí sola no está en disposición de prestar los servicios que factura a terceros. Incluso podría concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente, entre la persona física y las empresas, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad intermediaria.

3.- No procedería regularización tributaria por corrección valorativa 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 valoración, realizada por la sociedad y la persona física, ha carecido a juicio de la inspección del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente.

El beneficio para la persona física es obvio, pues con este actuar elude la aplicación de los tipos marginales más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que sólo declara una parte de los rendimientos que genera con su labor cuando presta servicios a Mama Floriana, SL; mientras que los ingresos que esa sociedad obtiene tributan en sede de la sociedad conforme al Impuesto sobre Sociedades, aplicando incentivos en el tipo de gravamen como empresa de reducida dimensión, y engrosando además indebidamente el capítulo de gastos, gastos que no tendrían cabida en la parte de la autoliquidación de la persona física que se refiere a los rendimientos del trabajo personal.



Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido a la socia de la entidad eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF. Además, la concurrencia de la persona jurídica ha permitido beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad.

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que ella como socia, administradora de hecho y autorizada en cuentas bancarias ha prestado a la sociedad en los ejercicios comprobados, y que ésta ha facturado a terceros.

No pueden apreciarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa. No puede apreciarse interpretación razonable de la norma en su actuación, ni existe una laguna legal, ni concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible

(...)

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

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

El contenido del acuerdo sancionador evidencia que la culpabilidad del infractor ha sido acreditada por la Administración, que ha establecido el necesario nexo o relación entre la regularización practicada descrita con detalle y la conducta calificada de culpable y se ha concretado el motivo determinante de la negligencia atribuida al infractor por la interposición de una sociedad que no añade nada a los servicios personalísimos prestados por la socia y la existencia de una operación vinculada entre ambas que no fue correctamente valorada a precio normal de mercado entre independientes, consiguiendo con ello una ventaja fiscal indebida eludiendo los tipos marginales más altos del IRPF y deduciendo gastos en sede de la sociedad que no eran fiscalmente deducibles.

La recurrente alega como causa de exclusión de la culpa que concurre interpretación razonable de la norma aplicable que vincula a la legitimidad de la interposición de sociedades profesionales y a la propia norma.

Según el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, *las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.*

Si bien es legítimo la interposición de sociedades profesionales, no lo es la creación de sociedades con la única finalidad de eludir parte de la carga fiscal sin aportar nada a la actividad que realiza la socia.

En segundo lugar el contribuyente no ha valorado la operación vinculada como impone la norma por lo que no cumple con lo previsto en la normativa en la que dice ampararse, luego no es admisible que su conducta fuera la única posible.

La infracción ha sido calificada de leve por la Inspección, pero la declaración presentada por el sujeto pasivo no ha sido veraz al fijar un valor a la operación vinculada con su sociedad muy inferior al valor normal de mercado entre independientes.

La corrección valorativa de la operación vinculada corresponde a la Administración Tributaria, más como dijimos es el contribuyente el que tiene que asignar valor de mercado a las operaciones vinculadas con sus sociedades relacionadas con el ejercicio de actividades económicas y profesionales y siendo así la Administración no ejercería tal potestad o la ejercería sin modificación alguna de lo declarado por aquella en sus autoliquidaciones de 2007, 2008 y 2009 y no la hubiese sancionado.



SÉPTIMO Por todo lo expuesto y rechazadas las alegaciones de la recurrente, procede la desestimación del recurso y por esta razón las costas procesales deben imponérsele por aplicación del artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .

A los efectos del número 4 del artículo anterior la imposición de costas se fija en la cifra máxima de 2.000 euros más IVA, en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , en consideración al alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador Don José Manuel Fernández Castro, en representación de Doña Ruth , contra la resolución de 15/09/2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimatoria de la reclamación económico administrativa número NUM000 , deducida contra acuerdo sancionador por infracción tributaria leve derivada del acta de conformidad NUM001 en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2007-2009,, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93- 0801-17 (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 2610-0000-93-0801-2017 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separadas por espacios, los demás datos de interés.

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