

# EDJ 2017/66847

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 29-3-2017, nº 335/2017, rec. 935/2015  
Pte: Gallego Laguna, José Alberto

## ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	2
FALLO .....	7

## FICHA TÉCNICA

### Legislación

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre de 2011. Medidas de agilización procesal  
Cita art.24 de RD 2063/2004 de 15 octubre de 2004. Rgto. general del régimen sancionador tributario  
Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo de 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades  
Cita art.45.2 de RDLeg. 3/2004 de 5 marzo de 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Cita art.77.4.d, art.178, art.179.2, art.183.1, art.188.1.b, art.188.3, art.191.2, art.211.3 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria  
Cita art.35 de RD 1930/1998 de 11 septiembre de 1998. Desarrolla el Régimen Sancionador Tributario y adecúa el Rgto. Gral. Inspección Tributos  
Cita art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio de 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa  
Cita art.33.2 de Ley 1/1998 de 26 febrero de 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes  
Cita art.129, art.131.3 de Ley 30/1992 de 26 noviembre de 1992. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común  
Cita art.248, dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial  
Cita art.24.2 de CE de 27 diciembre de 1978. Constitución Española

### Jurisprudencia

Cita STC Pleno de 26 abril de 1990 (J1990/4435)

## Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2015/0016451

Procedimiento Ordinario 935/2015

Demandante: D. /Dña. Frida

PROCURADOR D. /Dña. MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES

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

SENTENCIA 335

RECURSO NÚM.:935-2015

PROCURADOR DÑA.: ROCIO SAMPERE MENESES

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

-----  
En la Villa de Madrid a 29 de marzo de 2017

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 935-2015 interpuesto por Dña. Frida representado por la procuradora DÑA. Frida contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26.5.2015 reclamación nº NUM000 interpuesta por el concepto de IRPF 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 emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 28-3-2017 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso contencioso la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 26 de mayo de 2015, en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM000, interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Madrid, derivado del acuerdo de liquidación del acta de conformidad NUM001, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, por un importe de sanción efectiva de 74.113,32 ¢.

SEGUNDO.- La recurrente solicita en su demanda que se declare la nulidad o, subsidiariamente, anule la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de mayo de 2015, con número de reclamación NUM000, que desestima la reclamación económico administrativa instada frente al acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, derivado del acuerdo de liquidación del acta de conformidad NUM001, girada sobre el concepto tributario impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, por importe de sanción efectiva de 74.113,32 euros.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que La imposición de la sanción objeto del presente recurso contencioso-administrativo trae causa de la regularización tributaria practicada por la Inspección de los tributos mediante Acuerdo de liquidación originado por la incoación de acta de conformidad NUM001, girada sobre el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006. La regularización practicada por la Inspección tiene como fundamento la imputación al obligado tributario, en aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, de las rentas y gastos generadas y devengados, respectivamente, por las mercantiles WOMAN AT WORK, S.L. y BUSINESS AS USUAL, S.L., bajo la conclusión de que los servicios prestados por ambas compañías "requerían la intervención personalísima de Frida ". En consecuencia, la Administración tributaria aumenta la base imponible del IRPF por el periodo 2006, calificando así como ingresos de su actividad profesional: (i) un mayor gasto por retribución del artista de WOMAN AT WORK, S.L. y BUSINESS AS USUAL, S.L. y (ii) la retribución en especie percibida por el uso de un inmueble y vehículo propiedad de BUSINESS AS USUAL, S.L. Entiende en este sentido la Inspección de los tributos de la existencia de un comportamiento doloso en el actuar del obligado tributario.

Invoca en la demanda la Inexistencia de dolo o culpa, porque lo discutido por la Administración tributaria es el valor otorgado a los servicios prestados por el obligado tributario a WOMAN AT WORK, S.L. y BUSINESS AS USUAL, S.L. no la culpabilidad de la demandante. Que debe tenerse en consideración que la Inspección de los tributos en momento alguno pretendió negar la existencia y

realidad de los servicios prestados por ésta Parte a WOMAN AT WORK., S.L. y BUSINESS AS USUAL, S.L., sino que la inspección de los tributos se limitó a determinar el valor de mercado de dichos servicios, ejecutando la correspondiente regularización tributaria tras la conclusión del procedimiento de valoración de operaciones vinculadas. Tanto el acta de disconformidad como el Acuerdo de imposición de sanción evidencian que los datos consignados en las declaraciones-liquidaciones del IRPF de esta parte fueron correctos, siendo la única excepción el valor asignado al servicio prestado, por tanto, no ha existido ocultación alguna por esta parte. En consecuencia, no puede entenderse que haya existido un comportamiento doloso o culposo en el actuar de la demandante.

Alega la ausencia de infracción material de la norma tributaria e inexistencia de perjuicio económico para la Administración tributaria. Que la demandante no tuvo por qué verse retribuida con la totalidad del beneficio generado por las compañías y esta evidencia no implica la existencia de un fraude fiscal. Así, la Inspección señaló la evidencia de que el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es inferior al tipo impositivo marginal del IRPF, pero no desarrolla dicho efecto de cara a futuro, pues tarde o temprano las rentas generadas en sede de WOMAN AT WORK, S.L. y BUSINESS AS USUAL, S.L. serán distribuidas por las sociedades a su único socio en forma de dividendos. Que la afectación a la actividad del sujeto pasivo de un gasto incurrido no dependerá de si el sujeto pasivo tiene la condición de contribuyente por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades. Los criterios doctrinales, administrativos y jurisprudenciales existentes sobre la deducibilidad fiscal de gastos con motivo de su efectiva afectación a la actividad desarrollada por el contribuyente en nada varían por el hecho de que éste sea una persona jurídica o un profesional. Las reglas y criterios no varían.

Considera la recurrente que la Administración ni mucho menos ha "demostrado fehacientemente la intencionalidad del sujeto pasivo encaminada a ocultar a la Administración la realización del hecho imponible", en primer lugar porque el hecho imponible fue en su día convenientemente declarado por todas las partes vinculadas y, en segundo lugar, porque ni ha existido elusión fiscal (la carga fiscal en su conjunto que se hubiese soportado sería superior a aquella regularizada) ni existen distintos criterios para la deducibilidad de gastos en sede de persona jurídica vs actividad profesional.

Manifiesta la inexistencia de infracción tributaria, porque la regularización tributaria en que trae causa la sanción discutida, afecta exclusivamente al valor de una operación vinculada habiéndose previamente declarado la misma por las partes involucradas. Que el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española no permite que la Inspección razone la existencia de culpabilidad por exclusión. La Inspección no aclara qué grado de culpabilidad se le achaca, más allá de "que le era exigible otra conducta distinta". La apreciación de la culpabilidad en la conducta del obligado tributario es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad. Que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que en esta materia rige el principio de culpabilidad. La Inspección no motiva suficientemente la culpabilidad del obligado tributario, limitándose a exponer los hechos infractores ya detallados en el acta de conformidad. Debe por tanto entenderse la falta de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad. Vulneración del principio de tipicidad ( artículos 178 LGT y 129 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre): La conducta de la demandante no se encuadra en tipo infractor alguno, pues no ha existido perjuicio alguno para la Hacienda Pública, no se ve encuadrada en el elemento objetivo exigido por la norma a fin de determinar una conducta como culpable, ya que ni la negligencia, ni el dolo ni la culpa están presentes en su conducta.

Por otra parte alega la vulneración del principio de proporcionalidad ( artículo 178 LGT y 131.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), porque pretende la Inspección la imposición de sanción por el 25% de la cuota regularizada cuando no ha existido ocultación.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, en síntesis, comienza comenzando realizando un análisis de las denominadas sociedades interpuestas, como vehículo utilizando por parte de algunos profesionales con el objeto de minorar la base imponible susceptible de ser gravada. Se trata de profesionales que prestan sus servicios, casi en exclusiva, a una sociedad que a su vez presta servicios profesionales, si bien formalmente esta prestación de servicios se efectúa a través de una sociedad interpuesta. La sociedad interpuesta, titularidad del profesional, a través de la que recibe las retribuciones por sus servicios a la sociedad profesional, carece de estructura para realizar la actividad profesional que se pretende, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza. El único objeto de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional. Esta reducción se consigue a través de diversas vías: Los servicios profesionales prestados por el profesional (sujetos a retención) son pagados por la sociedad profesional a la sociedad interpuesta (no sujetos a retención), evitando así la práctica de retenciones sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales que debió practicar la sociedad profesional. Reducción de la carga fiscal, al ser el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades inferior al resultante del IRPF, al remansar todo el beneficio en sede de la persona jurídica. Se acompaña este esquema con la deducción por la sociedad de una serie de gastos personales de sus socios (desde el propio domicilio, a vestuario, servicios personales prestados al socio o bienes de uso personal, esparcimiento o suntuarios, como segundas residencias, vehículos, embarcaciones, artículos de joyería, viajes, etc.) que en el IRPF no se habrían podido deducir o que incluso hubieran generado una mayor renta (por ejemplo, la imputación de rentas inmobiliarias de segundas residencias). Las operaciones, sean del tipo que sean, llevadas a cabo entre un socio, persona física o jurídica, y una sociedad mercantil profesional se consideran operaciones vinculadas, por lo que son objeto de una regulación específica en el art. 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. La finalidad de esta norma es que parte del beneficio obtenido por los sujetos pasivos, no quede sin tributar en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, o Sociedades por ser desviado hacia sus asociados, órganos de dirección, etc. o se difiera a otros ejercicios. Cita El artículo 45,2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo que implica la norma es la obligatoriedad de la persona que ha prestado el servicio a la entidad con la que tiene vinculación, de valorar las operaciones con arreglo a su valor normal de mercado e incluir en su declaración la valoración resultante, aunque el precio pactado fuera distinto o inexistente, realizando la sociedad un ajuste

bilateral. Dicho precepto impone la valoración de las operaciones realizadas entre partes vinculadas por su valor normal de mercado, entendiéndose como tal el que se habría convenido entre partes independientes.

Manifiesta el Abogado del Estado que en el caso que nos ocupa, la actora es socia única y administradora única de la entidad societaria que vehicula su actividad económica. En los ejercicios de referencia, la sociedad obtuvo ingresos de explotación directamente relacionados con actividades en las que intervenía su socia y administradora única. La sociedad no tiene medios materiales y personales acreditados en el expediente, por lo que la única persona que puede desarrollar una actividad a nombre de la sociedad es su administradora única, quien además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades profesionales. Así, el contenido esencial de las prestaciones de servicios por las que se obtenían los ingresos era la labor realizada por la actora. En todos los casos, el contenido esencial de los servicios prestados requería su presencia física y sus cualidades personales. Guardando, por tanto, las retribuciones de dichos servicios relación directa con dichas cualidades, así como con su fama o popularidad. El precio de la operación vinculada pactado entre las partes, no se ajustaba al valor normal de mercado, siendo los ingresos percibidos por la entidad notablemente superiores a los que aquélla retribuye a la actora y es la intervención personalísima de ésta el objeto esencial de dichas prestaciones de servicios. De tales datos, resulta acreditado que realmente los servicios facturados por la entidad son realizados por la persona física de su socia única y administradora única, si bien la facturación se lleva a cabo mediante la interposición de una sociedad, sociedad que es un mero instrumento de cobro de una actividad realizada por su socia, consiguiendo con ello un tratamiento fiscal distinto y más favorable del que correspondía a la operación realmente efectuada.

Considera que en el caso de autos, el acuerdo sancionador describe con absoluto detalle los hechos, motiva la conducta que imputa a la contribuyente infractora, enlazando la conducta determinante de la regularización practicada con la culpa o negligencia en los razonamientos que se recogen en el propio acuerdo, Fundamento de Derecho Tercero, en el que se analiza con detalle la culpabilidad de la parte actora, la cual no consigue rebatir en su escrito de demanda los razonamientos expuestos por la Administración Tributaria en el acuerdo sancionador, limitándose a alegar la inexistencia de culpa. Resulta evidente que el Acuerdo sancionador motiva con meridiana claridad la conducta actora y la concurrencia de (os elementos objetivos y subjetivos de la infracción, sin que en el caso que nos ocupa puedan existir dudas sobre la culpabilidad de la recurrente, que ha infringido la norma voluntariamente.

Es la actora la que crea la sociedad, la administra y la controla, y quien incumple la obligación de la norma de valoración obligatoria de la prestación a valor de mercado. Es la actora la que ha declarado en sus autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios inspeccionados unas retribuciones notablemente inferiores a los ingresos obtenidos por la entidad por las prestaciones de los servicios personalísimos que ella prestaba, con la única finalidad de disminuir el importe debido a la Hacienda Pública, lo cual implica necesariamente el incumplimiento manifiesto de la ley del impuesto, con ánimo engañoso y fraudulento, en cuanto a la determinación de la cuota a ingresar. Por ello se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dado que el mismo fue tendente a la elusión del pago del impuesto. No nos encontramos en el caso que nos ocupa ante un mero error acaecido en razón de alguna deficiencia o imprecisión de la norma tributaria que justifique una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, sino que concurre en el caso que nos ocupa, la creación voluntaria de una sociedad y la infracción de la norma de valoración establecida en el artículo 45 del Texto Refundido, la incorrecta valoración de la operación vinculada, y la declaración en la autoliquidación del impuesto de unas retribuciones notablemente inferiores a los ingresos obtenidos por la sociedad con ocasión de los servicios personalísimos de su socia, con la finalidad evidente de dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, conducta que en todo caso resulta imposible de encuadrar dentro de los parámetros de una actuación diligente del obligado tributario en el cumplimiento de las obligaciones. La Administración no ha deducido la culpabilidad de la obligada tributaria con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales, pues la conclusión a la que llega en el acuerdo sancionador impugnado se basa en la valoración de la intencionalidad de la obligada tributaria que se infiere de datos concretos y detallados, sin que se pueda hacer ningún reproche a la actuación de la Administración, que se ajusta plenamente a Derecho.

En lo demás, da por reproducidas las alegaciones de la resolución del TEAR de Madrid objeto del presente recurso contencioso-administrativo, en cuanto a las alegaciones meramente retóricas, tales como la ausencia de tipicidad o legalidad cuando esconden la invocación de falta de comportamiento punible, relativa a la corrección de la liquidación, o generalistas y sin soporte específico, como la falta de proporcionalidad, que inciden en los defectos que achacan como teóricamente presentes en la resolución impugnada, al no determinar qué factores deberían modular la pena y cuál debería ser su grado y su traducción a valores específicos de tiempo o cuantía económica: es sintomático que se alegue la falta o levedad de la culpa por haberse declarado las operaciones que integran el hecho imponible.

Lo cierto es que la notoriedad de la actora implica la notoriedad de tales acciones, por lo que nulo beneficio reportará a la Hacienda Pública su asunción.

CUARTO.- En cuanto a las alegaciones formuladas por la demandante respecto del contenido del acuerdo sancionador se debe partir de que en dicho acuerdo, de fecha 7 de septiembre de 2012, después de describir la conducta que se considera susceptible de ser sancionada, en cuanto a la culpabilidad, después de efectuar unas consideraciones genéricas sobre la misma, bajo el título de "Culpabilidad", en relación con el contribuyente del presente caso, se expresa lo siguiente:

"B) Aplicación al caso concreto

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 de este procedimiento, 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. D<sup>a</sup>. Frida es administradora y socia única de las sociedades WOMAN AT WORK SL y BUSINESS AS USUAL SL.ONES, SL.

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.

Es la socia quien ha creado las sociedades, las participa, administra y controla. Las sociedades no aportan, a juicio de la inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad artística desarrollada por la persona física para terceros. Se ha hecho constar que D<sup>a</sup>. Frida tiene una relación laboral con ambas sociedades, actividad por la que recibe un salario, y que consiste en la realización de una actividad artística que reciben las televisiones y empresas, que son los sujetos pasivos a los que Woman At Work SL y Business as Usual SL, factura por importes muy superiores a aquéllos en los que se cifra la relación laboral con la socia.

Los servicios que presta el artista son servicios personalísimos, que ha de prestar él personalmente, porque se trata de presentar o colaborar en un programa de televisión u otro tipo de servicios, cuyo contenido esencial requería, por sus características, la presencia física de D<sup>a</sup> Frida y sus cualidades personales, haciéndolo así constar en todos los casos en los contratos suscritos con los clientes de Woman at Work SL y Business As Usual SL, en los que se establecía que estas sociedades de D<sup>a</sup> Frida designarían para la realización de los trabajos a la propia D<sup>a</sup> Frida, guardando por tanto las retribuciones de dichos servicios relación directa con las cualidades de ella como artista, así como su fama o popularidad, y que la sociedad por sí sola no está en disposición de prestar. En los propios contratos firmados con terceros figura el artista como persona que ha de realizar el trabajo. Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse contratado directamente entre la persona física y la productora, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.

Es necesario precisar que no procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido. Pero la retribución fijada a D<sup>a</sup>. Frida por parte de WOMAN AT WORK PRODUCCIONES SL es de 33.260,90 euros en 2006, mientras que lo que pagaron las empresas a Woman At Work Producciones SL por contar con los servicios del artista fue muy superior, concretamente 274.864,35 euros en el mismo año. Por su parte Business As Usual SL, retribuyó a D<sup>a</sup> Frida por 49.999,92 euros en el año 2006, mientras que las empresas destinatarias de los servicios prestados por D<sup>a</sup> Frida pagaron a su sociedad Business As Usual SL unas cuantías de 442.786,23 euros en el mismo ejercicio.

La mencionada 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, declarando una bases imponibles notoriamente inferiores a las debidas; mientras que los ingresos 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 incorrecta valoración de la operación vinculada, ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de 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 ha prestado a la sociedad en el ejercicio 2006, y que ésta ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos.

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.

El mismo Tribunal Supremo ha manifestado que, para excluir la responsabilidad, las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 20- 11-1991 determinó que (...)

Y la STS de 19-12-1997 declara que (...)

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, cuando 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 art. 179.2 de la Ley 58/2003 .

Así, a juicio del instructor de este procedimiento, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneración de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos han permitido la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física.

Estos hechos están probados y aceptados por el sujeto pasivo, según se especifica en el acta mencionada en el antecedente primero, y la determinación de las bases imponibles y demás conceptos inherentes a la declaración del periodo y concepto impositivo señalado en el antecedente anterior no plantea dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa aplicable al Impuesto, y que los preceptos expuestos deben ser interpretados de acuerdo con la necesaria acepción dentro del Derecho Tributario sancionador del principio de culpabilidad. Por ello, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes.

Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de D<sup>a</sup>. Frida a los efectos del correspondiente expediente sancionador y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Por lo que no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, se estima que procede la imposición de sanción."

Pues bien, las expresiones contenidas en dichos párrafos, que se refieren propiamente a la culpabilidad de la conducta del sujeto sancionado, debe considerarse que contienen la motivación suficiente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no constituyen una simple manifestación genérica, sino que expresan la necesaria concreción e individualización en este concreto caso, concretando en qué consistió la intencionalidad de su conducta, teniendo en cuenta que se relata una descripción del hecho que dio lugar a la regularización practicada y se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, conteniendo las referidas expresiones la valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad.

La presunción de inocencia del contribuyente, queda desvirtuada en el presente caso por la motivación de la culpabilidad, que queda debidamente acreditada no sólo por la descripción de la conducta, sino por la valoración de la misma que se hace en el acuerdo sancionador, aunque sea a título de negligencia, no concurriendo interpretación razonable de la norma, como causa de exclusión de la culpabilidad, no pudiendo considerarse que exista una interpretación razonable en relación con la actuación de la recurrente y las normas aplicables.

En relación con las alegaciones de la recurrente sobre los elementos de la obligación tributaria modificados en la liquidación, hay que precisar que dichas alegaciones de la demanda se refieren propiamente a la regularización efectuada en el Acta practicada en conformidad, que al no constar que haya sido impugnada, es firme y por ello no puede ser objeto de valoración la regularización efectuada por la Administración en el acta de conformidad.

Pero es que el recurrente mediante sus alegaciones y documentos aportados no justifica en modo alguno la existencia de una interpretación razonable de la norma, no quedando justificado en modo alguno la procedencia de la contabilización pretendida por el recurrente y tampoco justifican error alguno.

Debiendo precisarse, frente a las alegaciones de la recurrente, que la circunstancia de que no se haya estimado que concurra simulación no evita que se hubiera cometido el tipo de la infracción ni que no mediara culpabilidad en su conducta, pues el tipo se produce como consecuencia de no declarar en el concreto ejercicio de I.R.P.F. los importes que la Inspección considera que debía haber declarado, con el resultado a ingresar correspondiente, así como por la concurrencia de culpabilidad en su conducta, pues el posible diferimiento del ingreso a que alude tampoco le exonera de culpabilidad, al no justificar ni siquiera que hubiera efectuado ingreso alguno por esos conceptos en un periodo posterior.

Por tanto, se debe concluir que los argumentos del acuerdo sancionador cumplen lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente 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 corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» ( SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8), de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» ( Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992 ), FD Segundo). En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002 ) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien

corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es 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, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

En definitiva no puede considerarse que se haya determinado la responsabilidad de forma objetiva, sino atendiendo a la intencionalidad aunque sea a título de simple negligencia, de la conducta de la recurrente, encontrándose dicha conducta debidamente tipificada, y en el acuerdo sancionador se concretan los preceptos de la Ley General Tributaria donde se tipifica la sanción impuesta y se motiva de forma adecuada sobre la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor y se describe con absoluta claridad y precisión la conducta tipificada como infracción. En este sentido, en la resolución recurrida del TEAR se razona cumplidamente sobre la procedencia del tipo sancionador aplicado, cuyos argumentos, a estos efectos, se tienen por reproducidos.

Por tanto, quedan debidamente probados tanto el elemento objetivo de la sanción como el elemento subjetivo necesario para la imposición de la misma, teniendo en cuenta que se describe la conducta que fue objeto de regularización que concluyó con el acta de inspección practicada en conformidad. Debiéndose precisar en este punto, que la recurrente no acredita en forma alguna que concurriese un error y menos aún que fuera invencible, por lo que era procedente la sanción impuesta.

Entendemos que no cabe apreciar interpretación razonable de las normas aplicadas, habida cuenta de que éstas resultan claras en su interpretación y aplicación, ni existiendo contradicción alguna en tal sentido por parte de la jurisprudencia o la doctrina.

En cuanto a las alegaciones de la recurrente sobre el principio de proporcionalidad se ha de precisar que el artículo 191.2 de la LGT dispone que "la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento", siendo precisamente éste el importe que se ha impuesto, por lo que no se produce vulneración del principio de proporcionalidad en la imposición de la sanción, ni tampoco en la reducción aplicada, que es la que Resulta de aplicación la reducción por conformidad prevista en el artículo 188.1.b de la LGT, al haberse prestado por el sujeto pasivo su conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria contenida en el Acta A01 por lo que la cuantía de la sanción inicialmente impuesta se reducirá en un 30 por ciento y la reducción del 25 por ciento sobre el importe de la sanción que deba ingresarse, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad prevista en el artículo 188.1.b de la LGT, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos expuestos en el apartado tercero del artículo 188 de la LGT.

Por lo que deben ser desestimadas las alegaciones del recurrente sobre la sanción.

Por ello tampoco se produce vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, que se satisface con el acceso al presente proceso y a la presente sentencia, aunque no sea en el sentido pretendido por la recurrente.

En consecuencia, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

QUINTO.- En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, al que se deberá sumar el I.V.A., atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

## FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Doña Frida, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día el 26 de mayo de 2015, sobre acuerdo sancionador en concepto de Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición a la parte recurrente el abono de las costas procesales que se cifran en la cantidad máxima de 2000 euros, al que se deberá sumar el I.V.A.

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- 0000-93-0935-15 (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 2610-0000-93-0935-15 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 fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100302**