

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 10-4-2018 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 administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de marzo de 2016 en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra:

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02 nº NUM002, practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2008, 2009 y 2010, por importe de 187.190,81 €, siendo la cuantía mayor la correspondiente al ejercicio 2009, cuyo importe asciende a 111.113,77 €. Reclamación NUM001.

- Acuerdo sancionador, por infracción tributaria derivada de la anterior liquidación, por el mismo Impuesto y ejercicios, por importe de 64.953,57 €. Reclamación NUM000.

SEGUNDO.- La recurrente solicita en su demanda que se revoque y deje sin efecto la resolución recurrida en los términos de la reclamación económico-administrativa interpuesta por esta parte y que obra unida al expediente administrativo, la cual dio origen a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, la cual da por reproducida por razones de economía procesal, así como para que se declare nula de pleno derecho e ilegal la sanción impuesta a la demandante.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que sanción impuesta es nula de pleno derecho por cuanto la misma no obedece sino a un cambio de criterio de la Agencia Tributaria en la interpretación de las normas tributarias, hecho que no puede conllevar sanción alguna sino, en todo caso, intereses de demora para la compensación del perjuicio causado, perjuicio del que ni siquiera sería responsable el contribuyente. No obstante y dando por buenos, a priori, los citados intereses de demora, no puede sino oponerse radicalmente a la imposición de sanciones.

En el escrito de conclusiones añade que la Agencia Tributaria puede cambiar de criterio interpretativo, hasta ahí completamente de acuerdo, más allá de que su interpretación sea legal o no; pero no lo que no puede hacer es sancionar a los administrados por no ajustarse a su nuevo criterio interpretativo. Ello conculca el principio de seguridad jurídica y, lo que es más importante, conlleva que se sancionen actuaciones de los administrados que no pueden ni deben ser objeto de sanción, porque ésta queda reservada a aquellas conductas dolosas de los administrados que dejan de cumplir con sus obligaciones tributarias de forma deliberada, pero no a aquellos otros que sí han cumplido con las mismas y que lo único que han hecho es mantener el anterior criterio interpretativo de la Administración y no el nuevo.

Manifiesta que esta parte fundamentó en su día y ha dado por reproducido en el presente recurso los argumentos por los que esta parte, pese a haber satisfecho el importe de las cuotas derivadas de las actas firmadas en disconformidad, no está de acuerdo con dicho criterio interpretativo. Y este criterio o la posición mantenida por esta parte frente al mismo podrán ser admitidos o no, podrán ser considerados y puestos en valor o no por la resolución judicial que en su día se dicte.

Considera que no puede colegirse que esta parte haya actuado con mala fe, con ocultamiento de bases, con una voluntad deliberada y reiterada de incumplir las normas, etc.; elementos todos ellos precisos para que dicha actuación pueda ser sancionada. En el caso que nos ocupa no ha existido ánimo defraudatorio, no ha existido ocultación de bases, no ha existido una voluntad deliberadamente rebelde de no cumplir con las normas tributarias. Muy al contrario, la demandante

declaró sus ingresos, declaró sus bases, si bien lo hizo por medio de la sociedad mercantil que tenía constituida y a través de la cual desarrolló su actividad profesional artística; una forma de proceder que ha sido admitida y consentida por la Administración Tributaria hasta el punto que todos los actores y actrices venían declarado por medio de dichas sociedades con el consentimiento y aquiescencia de la Agencia Tributaria quien, de la noche a la mañana, cambió su criterio interpretativo para comenzar a levantar actas de inspección, derivar los ingresos a las personas físicas reduciendo las bases de las sociedades y sancionando tales actuaciones que hasta ese momento habían sido admitidas y consentidas por la propia Administración que ahora no solo reclamaba una forma de tributar diferente, en base a un cambio de criterio, sino que además imponía serias sanciones a aquéllos cuyo único delito era haber tributado como venían haciendo desde hace años, sin que ello hubiera dado lugar a inspección o sanción alguna. Que no podemos confundir la sanción con la indemnización de la Administración por el ingreso tardío de cuotas, dado que esta viene restituida a través de los intereses de demora cuya función primordial o exclusiva es reparar el perjuicio causado a la Administración.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda sostiene, en síntesis, que alegada por la recurrente la falta de motivación de la actuación administrativa y, a este respecto, señala que del examen de la liquidación practicada por la Administración, aparece, en contra de lo afirmado por el recurrente, que la misma se encuentra debidamente motivada. Lo único que se ha perseguido es la obtención de una ventaja fiscal, pero no por los medios adecuados para ello, sino montando una estructura ficticia, que no responde verdaderamente a ninguna justificación real, salvo la ya citada. Anticipando la insinuación de la proposición de prueba, nada impide que un artista tribute por IS si es en efecto socio de una persona jurídica que opera en el tráfico con normalidad: lo que no se permite ni se ha autorizado nunca es que se finja que una persona jurídica realiza las actuaciones de la persona física para que esta eluda el mayor tipo impositivo que supone el IRPF, que es lo que aquí sucede.

Manifiesta que afirmada la existencia de tipo sancionador aplicable, tampoco pueden existir dudas sobre la culpabilidad del actor. 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. El Acuerdo sancionador motiva con meridiana claridad la conducta actora y la concurrencia de los 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. 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. En el caso que nos ocupa la Ley es clara, por lo que incumplir directamente lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dejando de ingresar la deuda tributaria procedente, no puede, por menos, que significar negligencia en la conducta. 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.

CUARTO.- En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional, como antecedentes de hecho relevantes se expresan, en resumen, lo siguiente:

"PRIMERO: De los antecedentes unidos a estas actuaciones se desprende lo siguiente:

(1º) Dentro del periodo legalmente establecido la reclamante presentó autoliquidaciones por el Impuesto y ejercicios reseñados, de las que resultaron unas cuotas a devolver de 1.420,86 € en el ejercicio 2008 y de 4.090,84 € en el ejercicio 2010, y a ingresar de 1.209,48 € en el ejercicio 2009.

(2º) Notificado el inicio de actuaciones de investigación y comprobación en fecha 29/05/13, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008, 2009 y 2010, con carácter general, y tras llevarse a cabo las actuaciones necesarias, con fecha 25/09/14 se incoó a la reclamante el acta de disconformidad A02 antes reseñada, en las que se exponían los hechos objeto de regularización y la propuesta de liquidación pertinente.

Presentadas alegaciones, el Jefe de la Oficina Técnica da contestación a las mismas y confirma las cuotas a ingresar propuestas de 37.651,11 € (2008), 91.199,74 € (2009) y 24.139,74 € (2010), mediante acuerdo de fecha 12/11/2014, notificado el 14/11/14.

(3º) Se regulariza la situación tributaria de D. Serafina como consecuencia, por un lado, de la corrección valorativa derivada de la operación vinculada llevada a cabo entre Loleon SL y su socia y administradora única D. Serafina, procediendo a aumentar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas del obligado tributario, ejercicios 2008, 2009 y 2010

por la diferencia entre la valoración de mercado de la operación vinculada descrita y la valoración convenida y declarada por las partes vinculantes, considerando dichas cantidades como rendimientos de la actividad profesional, y por otro por otras modificaciones que se indican en relación con los rendimientos del trabajo personal, rendimientos de actividad económica, integración de los rendimientos de capital mobiliario y deducción por donativos.

SEGUNDO.- Contra el anterior acuerdo de liquidación se interpone la reclamación económico-administrativa nº NUM001.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la reclamante presenta un escrito de alegaciones, señalando: -Que se ha incoado un solo acta por el IRPF 2008-2010 (y no dos como se hizo con Loleon SL) no siendo la comprobación de valor el único objeto de regularización. Sostiene que el artículo 21 del REAL DECRETO 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS) ordena que se hagan dos actas al igual que el artículo 190.4 del REAL DECRETO 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT). -Prescripción del derecho a liquidar en relación con el ejercicio 2008 puesto que no proceden las dilaciones imputadas de 228 días al no haberse entorpecido las actuaciones inspectoras. -Que no se le han deducido las retenciones que debieron haberse practicado. -Que tampoco está de acuerdo con la calificación dada a los rendimientos como derivados de la actividad profesional.

TERCERO.- Por lo que se refiere al expediente sancionador derivado de liquidación tributaria, previa autorización de inicio se incoa el mismo por infracción tributaria leve, para las infracciones cometidas en los ejercicios 2008 y 2010, consistentes en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados parte de la deuda tributaria (artículo 191 de la Ley 58/2003), y por infracción tributaria grave, para la infracción cometida en el ejercicio 2009, por el incumplimiento de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas.

Con fecha 14/11/14 se notifica acuerdo, de fecha 12/11/14, en el que se confirma la sanción propuesta.

CUARTO.- No conforme con ello interpuso la reclamación económico-administrativa nº NUM000.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la reclamante alega: -Que se le ha impuesto la sanción prevista en el artículo 16.10 de la LI relativa al deber de documentación, cuando no debía cumplir con dicha obligación puesto que sus rendimientos provenían del trabajo, no de su actividad profesional. Por lo tanto, no ha realizado actividad económica alguna. En definitiva, esta sanción debió girarse a la entidad Loleón SL y no a la persona física. -Improcedencia en cuanto a la aplicación del régimen sancionador previsto en el artículo 16.10 del RDL 4/2004 por el período comprendido entre el 01/01/2009 y el 19/02/2009, período en el que no eran exigibles las obligaciones de documentación. -Improcedencia de computar como base de la sanción las cantidades coincidentes con las cuotas resultantes de la liquidación por IRPF 2008 y 2010 por no constituir dichas cantidades el perjuicio económico de la administración. Señala que así lo está considerando la Delegación Especial de Cataluña. Por último, alega que se aplique el principio de proporcionalidad. -Que ha efectuado una interpretación razonable del artículo 16 del TRLIS. -Falta de motivación de la culpabilidad."

QUINTO.- Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se debe comenzar señalando que la recurrente, ni en la demanda ni en su escrito de conclusiones, formula alegaciones contra los argumentos expresados en la resolución recurrida del TEAR en relación con la liquidación, pues se limita a dar por reproducidos los argumentos manifestados en la reclamación económico-administrativa, pero no tiene en cuenta que el objeto del presente recurso contencioso administrativo no es otro que la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, por lo que no puede ser admitido la simple reproducción, por simple remisión, de los argumentos planteados frente a la liquidación, ya que ésta no es el acto administrativo directamente impugnado en el recurso contencioso administrativo, como reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo en supuestos semejantes.

Hay que tener en cuenta que en la resolución recurrida de 28 de marzo de 2016 por el TEAR se da respuesta a las cuestiones planteadas en la reclamación económico administrativa, cuyos razonamientos, a estos efectos, se tienen por reproducidos, sin que por la recurrente se formule alegación concreta alguna en relación con los fundamentos de la mencionada resolución del TEAR, limitándose la recurrente en la demanda y en su escrito de conclusiones a manifestar, de forma genérica, que no está de acuerdo con la interpretación de la Administración Tributaria, pero sin concretar razonamiento alguno de la discrepancia.

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

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no

exentas y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105 de la LGT: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; y según dispone el artículo 106 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

En el presente caso, del análisis de los elementos fácticos que quedan acreditados en las actuaciones de comprobación e investigación se infiere con absoluta claridad que la sociedad LOLEON SL, carece de causa dentro de la relación de servicios de la persona física, socio de la recurrente y la entidad destinataria de los servicios facturados, pues de los elementos tenidos en cuenta por la Administración, se pueden destacar que la operación a valorar son los trabajos realizados por la recurrente para la referida sociedad, y que ésta facturó a terceros, según se detalla en la liquidación, siendo la persona física socio mayoritario con un 98% de participación y administradora única y la única persona que pudo realizar los servicios facturados que, en todos los casos, requerían la intervención personalísima de la indicada persona física. Se trata, por tanto, de servicios prestados exclusivamente por la persona física. Los ingresos no justifican una prestación de servicios distinta de la efectuada por la persona física.

Por otra parte, hay que precisar que el art. 13 de la Ley General Tributaria establece que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez." Por tanto, las obligaciones de las partes contratantes derivadas de los contratos entre la sociedad y su socio no determinan la calificación de la relación jurídica tributaria frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, por lo que la Administración tributaria no se encuentra vinculada por la calificación efectuada en el contrato por las partes. De tal manera que cuando la Administración califica los contratos como de prestación de servicios a efectos tributarios, teniendo en cuenta las concretas circunstancias concurrentes y particularmente que los servicios contratados por terceros consisten en servicios prestados por la persona física y no por la sociedad, derivados de la condición de socia, sin que se haya acreditado por la recurrente que la sociedad tuviera medios materiales y humanos para la prestación de los servicios que determinan los ingresos, correspondiéndole la carga de la prueba al recurrente, conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria.

Debe tenerse en cuenta la vinculación de la persona física, prestador real de los servicios, con la sociedad, siendo prestador de los servicios facturados la persona física.

A estos efectos, la interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que la persona física desarrolla constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de prestación de servicios de la persona física y la entidad destinataria de los mismos, pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no presta, como ya se ha declarado por esta Sala en otros litigios similares.

No se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades, ni tampoco el desarrollo por las mismas de otras actividades, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación de prestación de servicios en la que no tenía participación alguna.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa de la persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada. Por ello resulta irrelevante a estos efectos la calificación de la relación contractual efectuada por la recurrente.

De todo lo cual cabe inferir a los efectos del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los servicios facturados a la sociedad no fueron prestados por la sociedad sino por la persona física, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad, sin que exista economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios por una sociedad a otra sociedad, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por el socio persona física de la sociedad y no por la sociedad, y la tributación que corresponde a esta operación es la resultante de aplicar el régimen de operaciones vinculadas, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los no prestados por la referida sociedad y facturados por ésta, en proporción a su cuantía en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sobre la prestación de servicios a través de sociedades mercantiles, como ya ha declarado anteriormente esta Sala en otras sentencias, la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la simulación en el ámbito tributario, siendo exponente de su doctrina la sentencia de 29 de junio de 2011 (recurso de casación 4499/2007), que en su sexto fundamento jurídico afirma:

"La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, recogió además una norma expresa sobre la simulación que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que «en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados»

Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria .

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

Por otra parte, la sentencia del mismo Alto Tribunal de 6 de octubre de 2010, enlaza en el quinto fundamento de derecho la simulación con la prueba de las presunciones, y afirma:

"En el ámbito tributario, dice el artículo 25 de la LGT que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las normas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Lo que quiere decir que si se probase la simulación a efectos fiscales se debe prescindir de la apariencia ficticia o engañosa carente de causa y urdida con finalidad ajena al negocio que se finge y gravar el hecho que efectivamente hayan realizado las partes. Dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad."

Y la sentencia de 26 de septiembre de 2012, recurso 5861/2009, se refiere a la simulación en los siguientes términos:

"la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «(tras el negocio aparente existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» (Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005, 8361), FD Quinto), supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (en adelante, CC). En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T .), en su redacción dada por la Ley 25/1995 (aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual «(el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez»; y en la actualidad se

recoge en el artículo 16 de la LGT de 2003 , que establece que «(e)n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «(l)a existencia de simulación será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios» (apartado 2), y que «(e)n la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil , pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» (Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 (RJ 1990, 4092), FD Tercero).

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración» (Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005, 8361), FD Quinto); y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa de la simulación" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003)."

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, aunque en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, que no es objeto de este litigio, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma:

"74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, 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 tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 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, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, 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.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03 , Rec. p. I-0000, apartado 40)."

El mismo Tribunal en la sentencia de fecha 21 de febrero de 2008, señala: "58 Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

Finalmente, el Tribunal Constitucional también se ha referido al concepto de simulación en el ámbito tributario en la sentencia 120/2005, de 10 de mayo, según la cual "la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995 ; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación."

Por tanto, en el presente caso, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas.

Además queda justificado el procedimiento para la valoración de la operación vinculada, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, realmente el servicio facturado fue prestado únicamente por la persona física, sin que la sociedad hubiera realizado función alguna en relación con los indicados servicios facturados, careciendo de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados referidos.

Como se argumenta en la liquidación, en los ejercicios objeto de comprobación, la sociedad LOLEON SL obtuvo ingresos de explotación (IVA excluido) por importe de 125.820,00 euros en 2008, 299.608,00 euros en 2009 y 128.550,00 euros en 2010; todos ellos relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención Serafina (socio mayoritario con un 98% de participación y administradora única) como actriz en teatro o en series de televisión, o su participación como

colaboradora en programas de televisión u otros eventos similares, incluidas campañas publicitarias. En dichos ingresos se incluyen derechos de imagen de la actriz, por importe de 16.200,00 euros en 2009 y 13.450,00 euros en 2010. Por los servicios prestados, la entidad ha satisfecho a la socia 17.000,00 euros en 2008, 58.000,00 euros en 2009 y 24.000,00 euros en 2010. En la propia liquidación se precisa el desglose de los ingresos comprobados en la entidad LOLEON SL, facturados a los clientes que se indican, por los servicios prestados siempre por D. Serafina y derechos de imagen de la misma, en cada uno de los años. Las operaciones objeto de valoración son los trabajos realizados por Serafina para la empresa LOLEON SL, de carácter personalísimo, y que fueron el origen y núcleo esencial de la totalidad de los ingresos de explotación facturados por la sociedad a sus clientes, por sus servicios profesionales, principalmente como actriz y participante en programas de televisión y otros eventos públicos. En esta facturación también se incluye la realizada por la cesión de los derechos de imagen de la socia, en el ejercicio de la actividad profesional. Los ingresos que recibe son ingresos de explotación, y provienen clientes que principalmente son empresas de los medios audiovisuales o compañías productoras de obras teatrales. Las prestaciones de servicios realizadas, que se han facturado, se ha detallado con cada uno de los clientes.

Por tanto, como señala la liquidación los servicios prestados por Doña Serafina a la sociedad vinculada no deben tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta a sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma. En los dos casos se trata de servicios profesionales que no deben diferir en cuanto a su valoración. Doña Serafina, declaró en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 retribuciones, notablemente inferiores a los ingresos obtenidos por la entidad por dichas prestaciones de servicios en esos años. Que LOLEON SL, en una de las actividades económicas que desarrolla y que es la relacionada con la participación de Serafina como artista, es una sociedad que únicamente emite facturas, realiza la correspondiente gestión de cobro de las mismas y realiza pagos. Se trata, por tanto de una sociedad, en relación con dicha actividad que no añade ningún margen, ni aporta valor añadido alguno a la actividad de Serafina, de carácter personalísimo, realizada por ella para los clientes; no asumiendo la sociedad ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante. LOLEON tan sólo satisface rendimientos de trabajo a la socia y administradora. Por otro lado, la participación del socio es indispensable para llevar a cabo la actividad o los servicios por los que la sociedad factura a terceros, es un elemento imprescindible e insustituible para que dicha facturación tenga lugar, puesto que los servicios que presta para los clientes de la sociedad, son como hemos señalado carácter personalísimo. De manera que esta actividad principal de la sociedad, que es la prestación de servicios de la actriz, no se podría realizar sin la intervención de Serafina. Se trata de servicios que requieren exclusivamente la presencia de dicho profesional, quien constituye la esencia de los servicios prestados a terceros. La sociedad por su parte, con la única profesional actriz que cuenta, para poder prestar los servicios que demanden sus clientes, es la propia Serafina

Pudiendo añadirse la existencia de ventaja fiscal y el perjuicio para la Hacienda Pública, dado que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, verdadera prestadora de los servicios, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también podría incidir en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad de la persona física e incluso de carácter privado y en lo que a los dividendos se refiere puede haber reparto o no de los mismos, alterando con ello la tributación correspondiente por la retribución de los servicios prestados, por lo que de ninguna manera se ha producido un supuesto de economía de opción.

En cuanto a la valoración, el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, en la redacción dada por le Ley 35/2006, precepto que establece:

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

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

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

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...)

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

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

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

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

(...).

Esta Sala se ha pronunciado en otros supuestos semejantes como en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, dictada en el recurso número 993/2013 respecto de la liquidación practicada a una persona física referida en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007 en el sentido de que "... para valorar la operación vinculada realizada entre la recurrente y su sociedad es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socia de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que los precios pactados por la entidad (...) y sus clientes se acordaron en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible, por ello, que lo que vale el trabajo personal de la Sra. (...) es el valor del servicio que (...) S.L. factura a sus clientes, si bien para determinar el valor real de mercado hay que deducir de los ingresos obtenidos el importe de los gastos en que incurrió la sociedad para su obtención. En consecuencia, la valoración realizada por la Inspección ha cumplido los preceptos aplicables y está debidamente motivada, pues no hay duda alguna de que los contratos suscritos entre (...) S.L. y sus distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por la Sra. (...), de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004."

A la misma conclusión debe llegarse en el presente recurso, referido a la valoración de similares prestaciones de servicios, sin que pueda considerarse como un precio de mercado el fijado por la sociedad y su socia, pues en el presente caso se ha acreditado un precio de mercado fijado en las concretas prestaciones de servicio que ha sido determinado por la sociedad, de la que es socia la recurrente, con los terceros. Todo lo cual comporta la legalidad de la regularización.

Igualmente, en la liquidación se razona cumplidamente sobre los gastos cuya deducibilidad no es admitida, sin que la recurrente nada alegue en la demanda sobre su deducibilidad, debiendo tener en cuenta, como ya se ha dicho, que le correspondía a la recurrente acreditar el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de su deducibilidad.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la recurrente respecto de la liquidación, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

SEXTO.- En el acuerdo sancionador, en cuanto a la tipicidad de la conducta de la demandante se expresa, en resumen, lo siguiente:

"B) Aplicación al caso concreto:

A la vista de lo expuesto en el antecedente tercero y conforme a lo señalado en la normativa mencionada, puede afirmarse que concurrió en el sujeto pasivo el elemento objetivo de las infracciones descritas:

- Dejar de ingresar deuda tributaria. - Incumplimiento de la obligación de documentación de operaciones vinculadas.

B.1. Incumplimiento de la obligación de documentación de operaciones vinculadas. Analizamos en primer lugar, la aplicación al caso por el incumplimiento de la obligación de documentación.

En relación con la sanción prevista en el art. 16 del TRIS, y dado que la obligación de documentación que se establece para operaciones vinculadas y el régimen sancionador específico podría afectar a los ejercicios 2009 y 2010, debe indicarse que en el presente caso, la valoración comprobada por la Inspección de la operación vinculada entre D^a. Serafina y LOLEON SA en el ejercicio 2010, no supera los 250.000,00.-€ fijados por la letra e) del punto 4 del art. 18 RIS., quedando exonerado de las obligaciones documentales que se establece en el art. 20 de RIS y en consecuencia del régimen sancionador específico que señala el art. 16.10 del RDL 4/2004, por lo que le será de aplicación a 2010 el régimen sancionador previsto en los arts. 191 a 198 de la LGT y en concreto el art. 191 (apartados 1 y 5), al haber dejado de ingresar en plazo legalmente establecido en la normativa del IRPF una cuota de 20.048,90 euros, obteniendo además una devolución improcedente por importe de 4.090,84 euros, en el año 2010

En relación con el ejercicio 2009, hay que tener en cuenta que la totalidad de la regularización procede de la incorrecta valoración de las operaciones vinculadas y que la obligada tributaria, tenía que cumplir con la obligación de documentación de las mismas. Existe en ese año, para las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones de documentación en operaciones vinculadas un régimen sancionador especial, que excluye, como se indicará seguidamente su aplicación simultánea con las infracciones tipificadas en la LGT.

Como se ha dicho, la obligada tributaria debía haber cumplido la obligación de documentación en los términos previstos en el art.20.3 e) del RIS, la contenida en ese apartado y en el art 20.1 letras a) y e) del mismo RIS por remisión:

- La prevista en el art. 20.1.a) del RIS: a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

- La prevista en el art. 20.1.e) del RIS "cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios".

- La prevista en el art. 20.3 e) del RIS: "...la identificación del método de valoración empleado y el intervalo de valores derivados del mismo"

La documentación que se impone a las personas o entidades vinculadas, sirve para comprobar si se ha declarado la renta derivada de estas operaciones según el valor resultante de esa documentación y que el valor acordado por las partes responde o no al verdadero valor de mercado.

Como se ha indicado, la obligada tributaria no ha aportado ningún tipo de documentación.

Ha sido necesario llevar a cabo una corrección valorativa de las operaciones a valor de mercado, lo que ha supuesto 227.054,24 euros en 2009 (la diferencia entre lo valorado por las partes-58.000- y el valor de mercado que se ha calculado durante el procedimiento-285.054,24), cantidad que constituyen la base de la sanción por la infracción que establece el art. 16.10 TRLIS.

B.2. Dejar de ingresar deuda tributaria, art. 191 LGT

Ejercicios 2008 y 2010: En dichos ejercicios, concurre en la conducta del sujeto infractor la infracción tipificada en el art. 191, dado que como consecuencia de la incorrecta autoliquidación de IRPF presentada de los mismos, dejó de ingresar 36.230,25 euros en 2008 y 20.048,90 euros en 2010, obteniendo además una devolución indebida por importe de 1.420,86 euros en 2008 y 4.90,84 euros en 2010."

Seguidamente, en relación a la culpabilidad, en el mismo acuerdo sancionador, después de efectuar unas consideraciones generales sobre la misma, se expresa lo siguiente:

"B) Aplicación al caso concreto

La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma 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.

En cambio, a juicio de esta Oficina Técnica, sí concurre en la interesada el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria.

Ha dejado de ingresar, ha obtenido indebidamente una valoración y además en relación con 2009, ha incumplido las obligaciones de valoración y documentación de las operaciones vinculadas llevadas a cabo con la sociedad LOLEON SL. Estas conductas determinan la comisión de dos tipos de infracciones: la prevista en el art 191 LGT , dejar de ingresar deuda tributaria, (afecta a 2008 y 2010) y el incumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, prevista en el art 16.10 del TRLIS (afecta a 2009).

La infracción consistente en dejar de ingresar deuda tributaria cometida en 2008 y 2010 se debe al incumplimiento de la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades (al que la anterior se remite por lo que nos ocupa), obteniendo un beneficio no previsto, como es que el socio tributara en menor medida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a esos servicios que prestaba y que la sociedad facturaba, mientras que si se traslada la mayor parte de los ingresos a la tributación en la sociedad conforme el Impuesto sobre Sociedades, resultaba inferior.

Recordaremos que en 2008, la práctica totalidad de la deuda liquidada en la regularización y en 2010, la totalidad de la misma, deriva del ajuste motivado por la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas. El bien jurídico que se trata de proteger son los intereses de la Hacienda Pública, que son perjudicados por el hecho de que la tributación efectiva satisfecha por ambos, socio y sociedad, haya sido inferior a la debida. El resultado ha sido provocado por una defraudación consciente y voluntaria.

Serafina es socia mayoritaria y administradora única de la sociedad LOLEON 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 quién administra y controla la sociedad. Este es un dato innegable, posee la mayor parte del capital y ostenta el cargo de toma las decisiones.

La sociedad no aporta, a juicio de la Inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad económica realizada por la persona física. Se ha hecho constar que la socia presta servicios a la sociedad, y ésta contrata con la entidad interesada en que la socia preste dichos servicios, principalmente como actriz, colaboradora en programas televisivos de entretenimiento, o participación en otros eventos públicos. Asimismo se realizan los contratos por los que la persona física presta su imagen en determinados programas. Son servicios personalísimos, que ha de llevar a cabo la socia; el pretender obtener esos servicios de la actriz (socia), es por lo que los terceros contratan con la sociedad. Así se deduce de las facturas que recogen los ingresos facturados por la sociedad a las diversas empresas de los medios audiovisuales o productoras de teatro, siempre tienen como objeto que sea Serafina (Ofelia), quien desempeñe una determinada labor en un programa de televisión, acto publicitario o represente un papel en una obra de teatro. La intención de dichas empresas es que sea esa persona en concreto quien les preste un servicio "personalísimo", aunque "formalmente" actúe la sociedad como intermediaria. La sociedad no tiene la posibilidad de enviar a otras personas a realizar ese trabajo.

Socia y sociedad debían valorar sus relaciones económicas conforme al valor de mercado, por mandato claro del art. 16.1 de la ley del impuesto, el cual define: Se entenderá por su valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

No han respetado ese mandato directo porque la contraprestación convenida entre socio y sociedad se aleja enormemente

	2008	2009	2010
Valor Mercado prestaciones de servicio	125.820,00	285.054,24	115.100,00
Valor Mercado explotación dª imagen		14.553,76	13.450,00
VALOR DE MERCADO DE LA OPERACIONES VINCULADAS	125.820,00	299.608,00	128.550,00
- Valor declarado de las operaciones vinculadas	17.000,00	58.000,00	24.000,00

de lo que es el mercado:

Los clientes reciben los servicios de la socia, sin que la sociedad haya probado cuál ha sido su valor añadido. Por ello es por lo que la Inspección ha valorado y ha efectuado el ajuste. Si las partes vinculadas hubieran valorado correctamente sus relaciones económicas conforme al mercado no hubiera sido necesario tal ajuste. No cumple con lo previsto en la normativa en la que dice ampararse, luego no es admisible que su conducta era la única posible y que se encuentre avalada por una interpretación razonable.

La sociedad por sí sola no está en disposición de prestar los servicios que factura a terceros. Por ello, es por lo que la Inspección, además, añadió que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física a las empresas, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.

Si la socia-administradora ha decidido que sea la sociedad la que contrate con terceros y realice otras actividades accesorias, como emitir y cobrar las facturas, no está cometiendo una ilegalidad a priori, siempre y cuando que ello no derive en que la tributación efectiva sea inferior a la que exige la norma de cada tributo, que es un resultado que no permite la normativa. Pero es precisamente ese resultado indebido el que se ha conseguido en este caso, puesto que las rentas se someten al Impuesto sobre Sociedades cuya tarifa es inferior a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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 declara menos de los rendimientos que genera con su labor de profesional cuando presta servicios; mientras que los ingresos que la sociedad obtiene tributan en su sede 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 total cabida en la parte de la autoliquidación de la persona física.

Por ello, la incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido a la obligada tributaria eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF y se considera que se ha producido con la concurrencia con la persona jurídica.

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que la obligada tributaria no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que como socia-administradora ha prestado a la sociedad y que ésta ha facturado a terceros.

La consecuencia del ajuste por la valoración que lleva a cabo la Inspección, es que se le exija una cuota a ingresar en cada uno de los tres ejercicios. Es decir, en todos ellos incurre en la infracción prevista en el art. 191 LG. Pero es sólo en 2008 y 2010 cuando esa conducta se sanciona conforme a esta normativa general de la Ley General Tributaria , porque en 2009 incumple otra normativa específica prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la relativa a las obligaciones de documentación, cuya sanción excluye la aplicación del art. 191 LGT .

Respecto de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas (que le son exigibles en 2009, a juicio de la Inspección, la actuación en cuanto a la valoración carece del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente.

Aunque el resultado de la liquidación es una deuda a ingresar exigible a la socia en el ejercicio 2009, cantidad por tanto dejada de ingresar, también hay que tener en cuenta que se produce en este ejercicio otra infracción, como es el incumplimiento de la obligación de documentación de las operaciones. Ese incumplimiento, previsto como infracción tributaria específica en el art. 16.10 del TRLIS es incompatible con la infracción genérica prevista en el art.191 LGT por dejar de ingresar. Como la normativa del tributo establece un régimen sancionador específico, éste prima sobre el régimen sancionador general. Y es más, el propio artículo 16.10 TRLIS excluye la aplicación de los art. 191 . 192 . 193 y 195 de la LGT (conductas que causan perjuicio económico) cuando concurrieran las circunstancias que describen dichos preceptos con el incumplimiento de las obligaciones de facturación previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Como se ha explicado en los antecedentes de hecho y en el apartado relativo a la tipificación, la obligada tributaria debía haber cumplido la obligación de documentación en los términos previstos en el art. 20.3 e) del RIS, la contenida en ese apartado y en el art 20.1 letras a) y e) del mismo RIS por remisión:

- La prevista en el art. 20.1.a) del RIS: a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

- La prevista en el art. 20.1.e) del RIS "cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios".

- La prevista en el art. 20.3 e) del RIS: "...la identificación del método de valoración empleado y el intervalo de valores derivados del mismo"

Y la obligada tributaria no lo ha aportado ninguna documentación.

La conducta de la obligada tributaria al no aplicar la valoración correspondiente a las operaciones vinculadas realizadas ni cumplir con las obligaciones de documentación de las mismas, no deja margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique por la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad. Existe culpabilidad por cuanto que el traslado de rentas de la persona física a la sociedad sin observarse las reglas de valoración de operaciones vinculadas, supone una intención de rebajar la carga fiscal del conjunto de ambas partes.

En este sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, al analizar supuestos idénticos al del presente expediente, en sendas Resoluciones de fecha 25/02/2013 en las que señala que: "Pues bien, de la documentación, y datos que figuran en el expediente instruido por la Administración tributaria, se deduce la culpabilidad del reclamante en la comisión de la infracción, ya que ha quedado acreditado que el sujeto infractor actuó de modo culpable, puesto que, tal como se indica en el acuerdo impugnado la conducta del contribuyente, consistente en la creación de una sociedad que no añade ningún valor a la actividad realizada por el obligado tributario, combinada con la infracción de la norma de valoración obligatoria la prestación a valor de mercado, solo se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF, como se puede observar a primera vista de la comparación de los tipos medios que resultan de aplicación en el IRPF del socio y del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad, si la misma cantidad tributa a un tipo menor es obvio que la tributación resulta menor también y esta menor tributación se acentúa si por la existencia de esta sociedad se incluyen más gastos y asimismo concurre en el socio el elemento subjetivo, al ser él el que propicia la creación de la sociedad, con la finalidad de obtención de una ventaja fiscal indebida (o ahorro fiscal), "actuación de la persona física en la que se aprecian indicios de culpabilidad o responsabilidad, lo que ha motivado una disminución del importe a ingresar. Por ello, este Tribunal entiende al igual que la Inspección que concurre culpa en la actuación del contribuyente, la creación voluntaria de la sociedad y de la infracción de la norma de valoración establecida en el artículo 45 de la Ley del Impuesto , tuvo como finalidad un evidente beneficio expresamente buscado por el reclamante al dejar de ingresar parte de ja deuda tributaria, resultando un enriquecimiento injusto para el obligado tributario y un perjuicio para los intereses de la Hacienda Pública."

Así, a juicio de esta Oficina Técnica, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de las infracciones tributarias, puesto que, existiendo la sociedad, la escasa remuneración de dicha sociedad a favor de la socia-administradora, a pesar de que ella genera todos los ingresos sociales, han permitido la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública (infracción del art 191 LGT). Si bien, también concurre la infracción tipificada en el art. 16.10 del TRLIS, régimen sancionador específico, prima sobre el establecido en la LGT ; que supone el incumplimiento de la obligación de documentación de las operaciones, obligación que demuestra conocer y que en parte incumple en 2009 y 2010.

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.

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 de la obligada tributaria 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 .

En cuanto a la interpretación razonable de la norma es conveniente recordar los siguientes pronunciamientos:

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 "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible".

Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad."

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. Estaban obligados a valorar sus relaciones a valor de mercado y no lo hicieron, estaban obligados a documentar las operaciones vinculadas y no cumplieron todos los requisitos exigidos a efectos en la ley y el Reglamento. No es admisible que con esa conducta los implicados estaban aplicando de una manera estricta las normas tributarias. 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 todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de Serafina, a los efectos del correspondiente expediente sancionador.

En relación con alegaciones al acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, el sujeto infractor no ha presentado, tal como se recoge en el antecedente quinto.

Precisamos, no obstante que como se ha recogido en ese antecedente, en las alegaciones al acta que contiene la propuesta de liquidación, formula una serie de manifestaciones relativas a lo expuesto en el acta bajo el epígrafe "responsabilidad tributaria"

En el acuerdo de liquidación y en relación con estas manifestaciones, esta Oficina Técnica, en el fundamento décimo primero contestó lo siguiente:

"Reiterar respecto a lo afirmado que las sociedades en sí mismas no aportan nunca ningún valor añadido a la actividad que realizan, que en el presente caso la sociedad no cuenta con medios materiales y humanos distintos de la propia socia para poder realizar las prestaciones que factura. Respecto a la consideración de las sociedades, no se tarta como se ha contestado ya en las alegaciones en el fundamento anterior de prohibir las sociedades unipersonales o de dos o tres socios, simplemente existe una normativa de valoración de operaciones vinculadas y la obligada tributaria la ha incumplido. Como contestación a que la retribución pactada se encuentra en los parámetros del valor de mercado, nos remitimos de nuevo al incumplimiento de los requisitos, que permiten tal consideración (en 2009 y 2010), establecidos en el art. 16.6 del RIS. Por último respecto a la consideración de que la retribución se fijó con rigor, en ningún momento se han aportado ni manifestado siquiera, criterios seguidos para la fijación de la misma. Recordemos que en 2009 y 2010, para poder considerar que la retribución convenida se ajusta al valor de mercado, se tienen que aportar por escrito los criterios cualitativos y cuantitativos aplicados para determinar la cuantía de la retribución en función de la aportación del socio a la marcha de la sociedad."

También en las mencionadas alegaciones al acta y en relación con el expediente sancionador indicaba, tal como se recoge en el antecedente quinto, que del criterio técnico de la propia agencia en relación a la consideración de operaciones vinculadas y a las retribuciones que en estos términos han de producirse no puede deducirse que se ha producido culpa o dolo, ni que se haya actuado con negligencia o culpabilidad.

Es por ello por lo que anuncia su intención de evitar el plazo de alegaciones iniciando de forma directa el procedimiento de recurso de reposición que permite la legislación tributaria en esta materia.

Al respecto, en el acuerdo de liquidación dictado en la misma fecha que el presente se indica que en la resolución del procedimiento sancionador se prueba por parte de la Administración, la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo en la apreciación de la conducta del obligado tributario, que da lugar a la imposición de sanción.

Señalar en relación con lo indicado respecto al inicio del recurso de reposición contra el procedimiento sancionador, que el sujeto infractor podrá interponer recurso de reposición o reclamación económico administrativa, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acuerdo de resolución del procedimiento, tal como se informa detalladamente en el epígrafe "ingreso e impugnación" del presente acuerdo."

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.

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 no imputar a la persona física recurrente los rendimientos de la actividad profesional desarrollada por la misma de forma personalísima y tampoco justifican error alguno. Teniendo en cuenta que en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se define con claridad cuando se consideran personas o entidades vinculadas.

La recurrente alega un cambio de criterio de la de la Administración Tributaria, pero hay que precisar que la demandante no acredita que por la Administración se le hubiera reconocido una interpretación diferente a la que se contiene en la liquidación impugnada, pues para que pueda considerarse que ha existido un cambio de criterio es preciso que se haya producido un acto administrativo expreso por la Administración en el que se hubiera reconocido el pretendido criterio de la demandante, lo cual no ha sido probado por la recurrente, teniendo en cuenta que la circunstancia de que no se hubieran regularizado las declaraciones de anteriores ejercicios no supone el reconocimiento de una determinada interpretación, sino que evidencian únicamente la ausencia de una actividad de comprobación por parte de la Administración.

Debiendo precisarse, frente a las alegaciones de la recurrente, que la circunstancia de que no se haya estimado que concurra ocultación, 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 no existe en conflicto en la aplicación de la norma, lo que no le exonera de culpabilidad, no justificando interpretación razonable de la norma.

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 la liquidación.

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.

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

Tampoco puede considerarse que el acuerdo sancionador incurra en nulidad de pleno derecho, pues no se dan ninguno de los supuestos establecidos en el art.62 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento administrativo Común.

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 de las pretensiones de la recurrente, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

SÉPTIMO: 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. 139.4 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, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 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, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Doña Serafina, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de marzo de 2016, sobre liquidación y acuerdo sancionador en concepto de Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008, 2009 y 2010, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas a la recurrente, 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., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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 2610-0000-93-0605-16 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso- Casación (50 euros).

Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0605-16 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN : Leída y publicada 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: 28079330052018100140