

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 1139/2016 de 2 Nov. 2016, Rec. 134/2015

Ponente: Alvarez Theurer, Carmen.

LA LEY 184548/2016

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2015/0002363

251658240

Procedimiento Ordinario 134/2015

Demandante: D. /Dña. Elvira

PROCURADOR D. /Dña. JOSE CARLOS PEÑALVER GARCERAN

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 1139

RECURSO NÚM.: 134-2015

PROCURADOR D. José Carlos Peñalver Garcerán

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 2 de Noviembre de 2016

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 134/2015, interpuesto por Dña. Elvira , representada por el Procurador de los Tribunales don José Carlos Peñalver Garcerán, contra la Resolución de fecha 26 de noviembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 , correspondiente a la liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2007/08, así como la núm. NUM001 , relativa al acuerdo sancionador derivado de aquélla.

Habiendo sido parte la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil Planillo Producciones SL se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 6 de febrero de 2.015 ante esta Sección que acordó su admisión, y una vez formalizados los trámites legales preceptivos fue emplazada para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido y de las liquidaciones de las que trae causa.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicable, terminó pidiendo la desestimación del recurso.

TERCERO.- Habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba se practicó la admitida por la Sala con el resultado obrante en autos y tras el trámite de conclusiones con fecha 21 de octubre de 2016 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Magistrada Iltma. Sra. Dña. Carmen Álvarez Theurer.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- A través del presente recurso jurisdiccional la Sra. Elvira impugna la Resolución de fecha 26 de noviembre de 2.014 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la que se desestiman las siguientes reclamaciones económico-administrativas:

la núm. NUM000 , interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición planteado contra la liquidación tributaria practicada por la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivada del acta suscrita en disconformidad núm. NUM002 , correspondiente al concepto de IRPF, ejercicio 2007/08, siendo la cuantía de 109.049,18 euros,

la núm. NUM001 , relativa al acuerdo sancionador dictado por la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivado de aquélla, por cuantía de 48.302,49 euros.

SEGUNDO.- La recurrente interesa en su demanda que se anule la citada resolución y con ello las liquidaciones de las que trae causa, se dice, con fundamento en la falta de motivación de la

liquidación dado que la misma no detalla las facturas de gastos que se han considerado meras liberalidades a favor del socio, no se indica por qué unos gastos sí están afectos a la actividad y otros no, por qué los gastos de oficina no están relacionados con la actividad artística, o las partidas referentes al inmueble y sus servicios y suministros unas sí y otras no, tampoco se justifica el por qué no se admiten ciertos gastos de tratamientos estéticos (facturas de MASSI) o por qué la Administración considera afecta a la actividad el 25% de ciertos gastos como intereses de deuda y amortizaciones de inmovilizado, y ello teniendo en cuenta que los gastos están contabilizados, imputados, justificados, tienen expresa correlación con los ingresos y no están expresamente reconocidos como no deducibles del conformidad con el artículo 14 de la LIS .

En cuanto a la sanción impuesta, alega la falta de motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción por la que es sancionada la actora.

La defensa de la Administración General del Estado, al contestar la demanda, se opone a la falta de motivación de la liquidación que como motivo impugnatorio se invoca por la recurrente, así como a la ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad de la infracción sancionada.

TERCERO.- El artículo 102 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) establece que el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberán notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven.

Se trata, en efecto, del requisito general de la motivación del acto administrativo, recogido en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 (LA LEY 3279/1992), de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , que tiene por finalidad la de que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto.

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. La obligación de notificar los elementos básicos de las liquidaciones tributarias y, en general, de todos los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, es consecuencia, a su vez, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) sino también por el artículo 103 de la propia Constitución (LA LEY 2500/1978) que garantiza el principio de legalidad en la actuación administrativa.

La liquidación, como observaremos, es nítida en su planteamiento y resolución y la recurrente sabe las razones y alcance de la misma .

Sus alegaciones inciden más en una cuestión distinta a la motivación cual es la carga de la prueba tal y como analizaremos a continuación.

La liquidación parte de una serie de hechos sobre los que delimitará posteriormente las consecuencias fiscales que de los mismos se derivan, así da por probado:

1.- Que D^a Elvira declara percibir rendimientos de trabajo de las sociedades Artistas e Interpretes Sociedad de Gestión y Cuarzo Producciones S.L.

En 2007 y 2008, la obligada tributaria no declara percibir ninguna cantidad de la sociedad Planillo Producciones (I.A.E. 983 Agencias de colocación de artistas).

En la escritura de constitución de Planillo Producciones SL número de protocolo treinta y cuatro del

protocolo del Notario de Madrid D. Francisco José de Lucas y Cadenas Pedro, de fecha 10/01/1997, el capital social se fija en 500.000 pesetas (3005,06 euros) dividido en 50 participaciones sociales: D^a Elvira , suscribe 47 participaciones sociales con un valor nominal de 470.000 pts. (2.824,76 €s), que representan el 94% del capital social. Es nombrada administradora única de la sociedad. D. Gervasio suscribe 3 participaciones sociales, con un valor nominal de 30.000 pts. (180,30 €), que representan el 6% del capital social.

Según los estatutos de Planillo Producciones SL, la sociedad tendrá por objeto la promoción y divulgación de actividades artísticas, mediante la adquisición de derecho de propiedad intelectual, así como la representación de autores. También figura como objeto social ciertas operaciones de la actividad inmobiliaria.

2.- Durante los ejercicios objeto de comprobación, 2006 a 2008, no figura que D^a . Elvira haya percibido rendimientos de trabajo ni de actividad profesional provenientes de la sociedad Planillo Producciones SL.

3.- Respecto de los contratos suscritos por la sociedad con terceros, no todos han sido aportados (no lo han sido los de Novartis, Zebra Producciones y Roman) ó sólo parte de los contratos firmados con algún cliente (Pentacion). En algunos casos, es la actriz la que firma el contrato con el cliente (Danone).

Tal y como se desprende de los contratos suscritos y de las facturas emitidas por Planillo Producciones SL a terceros que han sido aportados, el objeto de los mismos son las prestaciones de servicios consistentes en la realización de actividades artísticas, llevadas a cabo por D^a . Elvira . Consistieron en la participación de la actriz en series y programas de televisión, en obras de teatro y en anuncios y actos publicitarios. En los contratos, claramente se establece que las empresas están interesadas en contratar los servicios de Elvira como actriz. Así, se fijan las retribuciones por capítulo o función, y la duración de los contratos.

Todos los ingresos de los que ha aportado justificación Planillo Producciones SL se deben a la labor realizada por la actriz Elvira para terceros. Es decir, guardan una relación directa con sus cualidades como artista, así como con su fama o popularidad.

4.- Recoge la liquidación que en 2007, el importe de los ingresos obtenidos por Planillo Producciones SL de sus clientes por los servicios prestados por D^a Elvira , de 220.096,17 euros, y en 2008 asciende a 277.825 euros.

5.- En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de Planillo Producciones SL, por los conceptos y periodos siguientes: Impuesto sobre Sociedades periodos 2006, 2007 y 2008 e Impuesto sobre el Valor Añadido 2006 (4t) 2007 y 2008.

CUARTO. - Atendiendo a tales circunstancias fácticas la liquidación girada por la Inspección obtiene las siguientes conclusiones:

a.- En el curso del procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre D^a . Elvira y la entidad Planillo Producciones SL por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) y en el art. 16 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (LA LEY 1159/2004).

D^a Elvira es, junto con su hijo, socia de la sociedad Planillo Producciones S.L , de la que posee el 94% de las participaciones, además también consta que ostenta el cargo de administradora, lo que pone de manifiesto la vinculación existente entre ambos, por lo que se cumple el requisito subjetivo exigido por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Planillo Producciones SL es una sociedad que en relación con la actividad de la actriz, únicamente emite las facturas, realiza la correspondiente gestión de cobro de las mismas y realiza pagos, no aportando valor añadido alguno a la actividad de la actriz, de carácter personalísima, realizada para los clientes por parte de D^a Elvira .

La determinación del valor de mercado de las operaciones, se ha calculado a partir de los ingresos que Planillo Producciones SL ha obtenido de terceros por los servicios que a esos clientes les prestó D^a . Elvira , todos ellos los relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención de la hoy actora en series y programas de TV, obras de teatro, así como eventos publicitarios, operaciones que la Inspección valora en 183.379,45 euros en el periodo 2007 y en 238.193,70 euros en el periodo 2008. Dicho importe es el que la Inspección propone como minoración de la base imponible declarada en el ejercicio por parte de aquella empresa.

b.- Regulariza la situación tributaria de D^a . Elvira como consecuencia de dichas correcciones valorativas, procediendo a aumentar los rendimientos del trabajo de la base imponible del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de los períodos 2007 y 2008 por las mismas cantidades, habida cuenta de que la entidad Planillo Producciones S.L., S.L. no ha satisfecho por sus servicios prestados cantidad alguna a favor de D^a Elvira , ni como rendimiento del trabajo ni como rendimiento profesional, provocando una menor tributación.

c.- En 2007, el importe de los ingresos obtenidos por Planillo Producciones SL de sus clientes por los servicios prestados por D^a Elvira a 220.096,17 euros, y en 2008 asciende a 277.825 euros.

Sobre la base de dichos importes, y teniendo en cuenta el criterio adoptado por esta Inspección para la aplicación del método, se efectuaron las correcciones oportunas para obtener la equivalencia, teniendo en cuenta, el importe de los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido la sociedad, Planillo Producciones SL. Dichos ingresos son luego corregidos atendiendo a los gastos incurridos por la sociedad, necesarios para la obtención de los ingresos.

Así, del total de gastos contabilizados se tiene en cuenta para calcular el valor de mercado de la operación vinculada los gastos relacionados la actividad artística. 36.716,72 euros en 2007 y 39.631,30 euros en 2008. En relación al capítulo de gastos, la liquidación de referencia efectúa una expresa remisión a la justificación contenida en el acta y en el acuerdo de liquidación relativo a la sociedad Planillo, la cual fue objeto de la reclamación económico-administrativa nº NUM003 , y que ha sido a su vez impugnada ante esta misma Sala, a través del recurso número 130/15, en el que ha recaído Sentencia con fecha 27 de octubre de 2016 - Ponente Sr. Canabal Conejos-, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/08. En dicha sentencia decíamos:

"[...]c.- Por la naturaleza de los gastos y ante la falta de justificación por parte del obligado tributario de su relación con la actividad, la Inspección concluye que una serie de gastos no son gastos deducibles en la base Imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con la normativa que rige el tributo; porque entran dentro del concepto de liberalidad, no se encuentran vinculados a la ninguna actividad económica:

- El 75% de los gastos que se refieren a gastos del inmueble en el que la sociedad tiene su domicilio fiscal junto con la socia y administradora; son gastos de seguros, arrendamientos y cánones, reparaciones y conservación, gastos de limpieza, suministro eléctrico, suministro de gas, suministro de agua, seguridad, comunidad, gastos financieros y amortizaciones.

Considera gasto deducible (aunque no relacionado con la actividad artística) tan sólo el 25% de los mismos, dado que en dicho inmueble se encuentra la sede de la sociedad y su domicilio fiscal.

- Otros gastos, como reparaciones, de representación, de salud y de comidas, son gastos propios y particulares de la actriz (tratamientos de salud y muy diversas compras, vestuario, alimentación, perfumería, objetos.....y un largo etcétera).

- Una parte de los gastos contabilizados en las cuentas de REALIZACIONES PROPIAS, COMPRAS PROPIAS ACTIVIDAD, GASTOS REPRESENTACIÓN y GASTOS VARIOS (en 2007) y en las cuentas de COMPRAS DE MERCADERIAS y PROPIAS ACTIVIDAD, SER. PROFESIONALES, SERV. AUXILIARES GASTOS REPRESENTACIÓN GASTOS SALUD GASTOS VARIOS (en 2008) no son deducibles. Tras las justificaciones aportadas, se concluye que no tienen la consideración de deducibles, porque son gastos propios y particulares de la actriz por muy diversas compras y servicios recibidos.

- El gasto correspondiente a la Fundación Vicente Ferrer es una donación

d.- El aumento de la base imponible por gastos no deducibles expresamente se motivó señalándose que "En relación a los gastos que se refieren a gastos del inmueble en el que la sociedad tiene su domicilio fiscal junto con la socia y administradora, la sociedad no ha aportado justificación de la relación que guardan con la actividad desarrollada. Ante esa falta de justificación del porcentaje en que el inmueble se emplea para uso particular y para uso empresarial, la Inspección ha considerado como gasto deducible tan sólo el 25% de los importes contabilizados, y no deducible el resto (gasto privado de la socia y no deducible para la sociedad por constituir una liberalidad). Son gastos de seguros, arrendamientos y cánones, reparaciones y conservación, gastos de limpieza, suministro eléctrico, suministro de gas, suministro de agua, seguridad, comunidad, gastos financieros. En sus alegaciones, manifiesta no comprender este porcentaje, pero no aporta ninguna justificación que haga considerar un porcentaje de afectación. Pero teniendo en cuenta que la labor de la actriz, que es de la que se generan los ingresos, se lleva a cabo fuera de dicho inmueble, y que en dicho inmueble tan sólo tiene el domicilio fiscal y social la sociedad, es razonable considerar, a lo sumo, una deducción de una parte de los gastos; y la Inspección ha considerado el 25%. Pero sin que tal deducción afecte al cálculo del valor de mercado de las operaciones, pues la actividad generadora de ingresos no se lleva a cabo en el citado inmueble. Por tanto, el 75% restante de tales gastos no es deducible en ningún caso, porque conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades, son gastos ajenos a la actividad de la entidad, por lo que la calificación que reciben es la de liberalidad, y la consecuencia es la no deducibilidad.

Otros gastos, como reparaciones, de representación, de salud y de comidas, son gastos propios y particulares de la actriz (tratamientos de salud y muy diversas compras de vestuario, alimentación, perfumería, objetos y regalos.....y un largo etcétera que figuran en las facturas aportadas). Estos gastos no están relacionados ni con la actividad artística ni con ninguna actividad económica. Aunque en las alegaciones trate de defender la postura de que son necesarios para el mantenimiento de la actriz, de las facturas y justificantes se deduce que son los gastos cotidianos y particulares de una persona en su vida diaria. Como gastos propios y particulares de la actriz por muy diversas compras, y si los ha sufragado la empresa, constituyen liberalidades. Conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades, son gastos ajenos a la actividad de la entidad, por lo que la calificación que reciben es la de liberalidad, y la consecuencia es la no deducibilidad.

Tras el examen de las justificaciones aportadas, la conclusión a la que llega la Inspección es que una gran parte de los gastos de las anteriores cuentas, tampoco tienen la consideración de deducibles por ser liberalidades. En concreto la cantidad de 22.796,05 euros, y por el mismo motivo que los anteriores, son gastos propios y particulares de la actriz por muy diversas compras y si los ha sufragado la empresa, constituyen liberalidades. En dichas cuentas de gastos se ha admitido la deducción de una parte de los contabilizados, así los que corresponde a gastos de tratamientos (contabilizados en cuentas de COMPRAS DE MERCADERIAS REALIZACIONES PROPIAS), papelería, electrónica, transportes, gastos de registro.

e.- Declaró en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2007 ingresos en exceso por importe de 1.566 euros sobre la cifra de negocios comprobada. Omitió en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2008 ingresos por importe de 4.500 euros (facturas emitidas a Fonográfica del Sur).

No podemos tachar de inmotivada a la liquidación pues contiene elementos y razones suficientes para que la recurrente pueda ejercer su derecho de defensa quedando la cuestión en una mera carga probatoria pues debe recordarse que la Ley 37/1992, del IVA (LA LEY 3625/1992), considera deducibles las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones sujetas y no exentas (artículos 92 y 94), siendo imprescindible para ejercitar el derecho a la deducción estar en posesión del documento justificativo, que consiste en la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, de acuerdo con el art. 97.Uno.1º del citado texto legal.

Además, esta Sección ha declarado 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 (LA LEY 63/1963) (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

Es evidente que, al pretender dicha deducción de los gastos y en este caso de las cuotas de IVA soportadas relacionadas con esos mismos gastos, la carga de la prueba de los mismos le corresponde, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 114 LGT 1963 (LA LEY 63/1963) y 105 LGT 2003 (LA LEY 1914/2003) y ello no se trata de ninguna probatio diabólica, sino simplemente de aportar las facturas relativas a los mismos, correctamente efectuadas con todos los requisitos legales establecidos, así como de acreditar la vinculación de dichos gastos con la actividad profesional que desarrollaba.

En el caso del IVA, comenzamos por exponer que los artículos 92.uno (LA LEY 3625/1992) y 97.uno.1º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) , reconocen el derecho a obtener la deducción de las cuotas devengadas por operaciones gravadas en el interior del país soportadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo, solo a favor de los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho y se considerará justificativo del derecho a la deducción la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio y el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (LA LEY 3074/1985) , por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, establece los requisitos de las facturas en cuanto a su contenido con expresión del número y en su caso serie, nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, descripción de la operación y su contraprestación y el lugar y la fecha de emisión y en los artículos 4 y siguientes solo para determinados supuestos admite tickets como alternativa a la factura que no resultan de aplicación y en parecidos términos se pronuncian los artículos 5 (LA LEY 1812/2003) , 6 (LA LEY 1812/2003) y 7 del Real decreto 1496/2003 de 28 de noviembre (LA LEY 1812/2003) , que aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación y modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la obligación de expedir y entregar factura a los profesionales y empresarios, el contenido que deben tener y la admisión de documentos sustitutivos y su contenido. Por su parte, el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (LA LEY 3442/1990), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, obliga a contabilizar las facturas de los proveedores de las sociedades.

Puede concluirse que para que sean deducibles fiscalmente las cuotas de IVA soportadas en operaciones sujetas relacionadas con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, no basta la aportación de factura y que se contabilice su importe, sino también es necesario acreditar la

realidad de la operación que documenta, de acuerdo con el artículo 105 de la vigente Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) .

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto y de la cuota de IVA soportada relacionada con ese mismo 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 relación a la actividad profesional desarrollada por el sujeto. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

La liquidación ha sido exhaustiva y no basta con negar sino que, como hemos señalado, se debe acreditar la correlación gasto-servicio algo que ha obviado la recurrente realizar en su demanda pues debió señalar y acreditar que gasto y porqué, de los no admitidos, estaban afectos a la actividad y al no realizarlo incumplió con su obligación como contribuyente."

En consecuencia con lo expuesto y razonado en la sentencia transcrita, cuya doctrina hemos de mantener en virtud de un principio de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, no procede sino concluir en la íntegra desestimación del motivo impugnatorio relativo a la falta de motivación de la liquidación.

QUINTO.- Procede examinar la adecuación a derecho de la sanción impuesta, respecto a la que se argumenta por la parte actora la ausencia de culpabilidad en su conducta y la carencia, en el acuerdo sancionador de justificación alguna.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

El acuerdo sancionador de 6 de agosto de 2012, que trae causa de la liquidación ya mencionada, en orden a la motivación indica:

"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.

(...)

sí 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 y del Impuesto sobre Sociedades (al que la anterior se remite por lo que nos ocupa), obteniendo un beneficio no previsto, como es que la socia no pagara nada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a esos servicios que prestaba y que la sociedad facturaba, mientras que la tributación de los ingresos en la sociedad conforme el Impuesto sobre Sociedades lo era a tipo inferior.

(...)

" Elvira es administradora única y socia mayoritaria de la sociedad PLANILLO PRODUCCIONES S.L. 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 participa mayoritariamente (94%) administra y conrola la sociedad. Este hecho es un dato innegalbe, o es una apreciación subjetiva.

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 se los presta a productoras de televisión y medios audiovisuales. Son servicios personalísimos, que ha de prestar la socia y es por lo que los terceros contratan con la sociedad.

Así se deduce de los contratos firmados por las diversas empresas de los medios audiovisuales o publicitarios con la sociedad, junto con la socia; tienen como objeto que sea 11/13 Elvira la que desempeñe una determinada labor en una serie o programa de televisión o la explotación de los derechos de su imagen o servicios publicitarios, La intención de dichas empresas es que sea esa persona en concreto quien les preste un servicio «personalísimo», aunque contraten a la sociedad como intermediaria. La sociedad no tiene la posibilidad de enviar a otras personas a realizar ese trabajo, aunque por otra parte tampoco cuenta con otros asalariados. Ni tampoco puede prestar esos servicios que factura con el único activo del que dispone, un inmueble.

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 de lo que es el mercado. Prueba de ello es que ni tan siquiera pacta una retribución a la socia por los servicios prestados, dados los elevados ingresos que esos servicios posibilitan a la sociedad facturar a sus clientes; clientes que 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 productoras, 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 se inferior a la que exige la norma de cada tributo, que es un resultado que no permite la normativa. Pero es el resultado al que se ha consiguído en este caso puesto que las rentas se someten al Impuesto de sociedades cuya tarifa es inferior a la del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas.

Aunque en sus alegaciones critica la afirmación de 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 cierto es que la regularización es una consecuencia de su actuación. La socia no ha recibido retribución alguna de la sociedad por los servicios prestados, servicios que ha generado unos ingresos elevados (220.096,17 euros en 2007 y 277.285 euros en 2008) en la sociedad.

A juicio de la Inspección, esta actuación carece del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente. El beneficio para la persona física es obvio, pues con este actuar elude la aplicación de los tipos marginales más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que no declara los rendimientos que genera con su labor de profesional de actriz cuando presta servicios PLANILLO PRODUCCIONES S.L. mientras que los ingresos que esa sociedad obtiene tributan en su sede conforme la Impuesto de 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.

Por ello la incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al obligado tributario 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 ella como socia administradora ha prestado a la sociedad en 2007 y 2008 y que está ha facturado a terceros.

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.

(...)

Así, a juicio de esta Oficina Técnica, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, la nula 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. 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 todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de D^a Elvira , a los efectos del correspondiente expediente sancionador, desestimándose sus alegaciones por los motivos arriba expuestos".

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 sucinta 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.

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 (LA LEY 837/1998) , de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (LA LEY 3447/1998) de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (LA LEY 1434/2004) , 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 (LA LEY 58461-JF/0000) , FJ B); 14/1997, de 28 de enero (LA LEY 1698/1997), FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio (LA LEY 8151/1998), FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre (LA LEY 10523/2003), FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio (LA LEY 12615/2003) , 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 (LA LEY 132479/2007)) 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 (LA LEY 1914/2003) («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

Por tanto 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 (LA LEY 1914/2003) donde se tipifica la sanción impuesta, se motiva de forma adecuada la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor y se describe con absoluta claridad y precisión la conducta tipificada como infracción, lo que lleva a adoptar el acuerdo de sancionar a la hoy actora por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2007 y 2008.

Por tanto, quedan acreditados tanto el elemento objetivo de la sanción como el elemento subjetivo necesarios para la imposición de la misma. 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.

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 desestimación de la impugnación de la sanción impuesta, y con ello del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

SEXTO.- En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LA LEY 2689/1998) , después de la reforma operada por la Ley 37/2011 (LA LEY 19111/2011), al desestimarse las pretensiones de la parte recurrente procede su condena en las costas causadas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.
Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación Española,

FALLAMOS

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo 134/2015, interpuesto por Dña. Elvira , representada por el Procurador de los Tribunales don José Carlos Peñalver Garcerán, contra la Resolución de fecha 26 de noviembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 , correspondiente a la liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2007/08, así como la núm. NUM001 , relativa al acuerdo sancionador derivado, la cual confirmamos por hallarse ajustada a Derecho, con imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , 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 (LA LEY 12048/2015), debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación.

Así, 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.