

EDJ 2017/146494

Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 18-7-2017, nº 1293/2017, rec. 3015/2016
Pte: Martínez Micó, Juan Gonzalo

Resumen

Tributos. IRPF. Reglas de valoración de las operaciones vinculadas. Socios profesionales. El TS considera que no concurren las identidades objetiva y causal entre la sentencia recurrida y las invocadas como de contraste, si la actividad profesional realizada por los contribuyentes a los que se refieren las resoluciones judiciales es distinta y si la recurrente se limita a hacer una exposición doctrinal sobre la prueba de presunciones. El TS, ya sea al resolver el recurso de casación, ya sea al resolver el recurso de casación para unificación de doctrina, no puede ni debe entrar de nuevo en la valoración de la prueba hecha por el tribunal de instancia (FJ 4). Aunque en la sentencia citada de contraste se trate sobre la cuestión de la culpabilidad, para que el supuesto de hecho justificara la unificación de doctrina es necesario acreditar que ante los mismos hechos y circunstancias específicas, en un caso se hubiera entendido que concurría culpabilidad y que en otro se hubiera considerado que esta no concurría (FJ 5).

NORMATIVA ESTUDIADA

RDLeg. 3/2004 de 5 marzo de 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas art.45
Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria art.179

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	7

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Administración estatal; Desfavorable a: Contribuyente, Infractor
Procedimiento: Recurso de casación para la unificación de doctrina

Legislación

Cita art.16 de Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.45 de RDLeg. 3/2004 de 5 marzo de 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita art.108, art.179.2 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria
Cita art.93.5, art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio de 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Jurisprudencia

Desestima , en unificación de doctrina, el recurso interpuesto contra STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 abril de 2016 (J2016/76213)
Cita sobre TRIBUTOS - REGÍMENES ESPECIALES - Sociedades vinculadas, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - OPERACIONES VINCULADAS STSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 abril de 2013 (J2013/230373)

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

SENTENCIA

En Madrid, a 18 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina num. 3015/2016 interpuesto por Dª Rosana, representada por el procurador D. Francisco Velasco Muñoz- Cuellar y dirigida por la letrada Dª Esther Virgili Moreno, contra la sentencia dictada el 26 de abril de 2016 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Quinta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso del citado orden jurisdiccional, seguido ante la misma bajo el num. 214/20144 en materia de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, por cuantía de 87.149,85 € de principal y contra la resolución sancionadora dictada el 11 de abril de 2012 por cuantía de 43.574,93 €. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Oficina Técnica de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en resolución de 2 de abril de 2012, desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM000, por el IRPF del ejercicio 2006, por cuantía de 87.149,85 € de principal y 21.960,57 € de intereses (Total 109.110,42 €) y contra la resolución sancionadora dictada el 11 de abril de 2012 imponiendo la correspondiente multa pecuniaria por infracción tributaria leve derivada de la anterior liquidación, por importe total a ingresar de 43.574,93 €.

SEGUNDO.- Notificados dichos actos, D^a Rosana interpuso el 4 de mayo de 2012, frente a cada uno ellos, la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, que, con fecha 25 de noviembre de 2013, desestimó las reclamaciones económico-administrativas NUM001 y NUM002.

TERCERO.- Contra la resolución del TEAR de Madrid de fecha 25 de noviembre de 2013 D^a Rosana interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue turnado a la Sección 5^a y resuelto en sentencia de 26 de abril de 2016, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador don Francisco Velasco Muñoz Cuellar en nombre y representación de Rosana contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de noviembre de 2013 que desestimo las reclamaciones económico-administrativas NUM001 y NUM002 interpuestas respectivamente contra las resoluciones dictadas por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de abril de 2012 que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM000, por el IRPF del ejercicio 2006, por cuantía de 87.149,85 € de principal y 21.960,57 € de intereses de (Total 109.110,42 €) y contra la resolución sancionadora dictada el 11 de abril de 2012 imponiendo la correspondiente multa pecuniaria por infracción tributaria leve derivada de la anterior liquidación, por importe total a ingresar de 43.574,93 € condenando expresamente a la parte actora al abono de las costas causadas.

CUARTO.- Contra dicha sentencia la representación procesal de D^a Rosana presentó con fecha 14 de junio 2016 escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina en el que solicitaba la elevación de los autos y expediente administrativo a esta Sala para la sustanciación del recurso.

El Abogado del Estado se opuso el recurso interpuesto en el escrito de oposición presentado en este Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2016 en el que solicitaba la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

Recibida las actuaciones en esta Sala, por providencia de fecha 18 de abril de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 4 de julio de 2017.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia de la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de abril de 2016 que desestimó recurso interpuesto por D^a Rosana contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de noviembre de 2013 que desestimo las reclamaciones económico-administrativas NUM001 y NUM002 interpuestas respectivamente contra las resoluciones dictadas por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de abril de 2012 que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM000, por el IRPF del ejercicio 2006, por cuantía de 87.149,85 € de principal y 21.960,57 € de intereses (Total 109.110,42 €) y contra la resolución sancionadora dictada el 11 de abril de 2012 imponiendo la correspondiente multa pecuniaria por infracción tributaria leve derivada de la anterior liquidación, por importe total a ingresar de 43.574,93 €.

SEGUNDO.- Dice la sentencia recurrida que respecto de la liquidación de 1 de diciembre de 2011, derivada del Acta suscrita en disconformidad A02- NUM000, la parte afirma que obvia la aplicación de la presunción "iuris et de iure" contemplada en el artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto Legislativo 3/200 4, de 5 de marzo. Dicho precepto, vigente para el ejercicio 2006 y que regulaba las operaciones vinculadas, establecía en su apartado 1 que "se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades"

Respecto de la interpretación de este precepto la Sentencia dictada por la misma Sala y Sección de 23 de febrero de 2016 en el procedimiento ordinario 1188/2013 indica que el precepto transcrito establece, en primer lugar, que el trabajo personal realizado por una persona física a favor de una sociedad vinculada se debe valorar conforme al artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y sólo admite que la contraprestación satisfecha coincide con el valor normal de mercado cuando los ingresos de la sociedad que recibe la prestación proceden en más del 50% del ejercicio de actividades profesionales, siempre que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Es decir, la valoración que contempla el primer párrafo del artículo 45.2 sólo deja de aplicarse cuando la sociedad utiliza sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos.

Es cierto que el artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos, en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Aun cuando se entendiera que la presunción establecida en el artículo 45 de texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, es una de aquellas en las que se prohíbe la prueba en contrario, se precisa en todo caso la acreditación de la condición a la que la presunción se somete, esto es, que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, es decir, que la sociedad utilice sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos. Y la acreditación de la presencia de dichos medios personales y materiales debe acreditarse por quien pretende favorecerse de dicha presunción.

En el caso presente no se ha acreditado en forma alguna que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Y estas exigencias no concurren en el presente caso, puesto que los rendimientos discutidos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa de la recurrente en los programas de televisión, "Cuarto Milenio", sin que la sociedad "Producciones Digitales Milenio, S.L." aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades artísticas y de comunicación de Rosana el único elemento determinante de la contratación. La parte justifica su argumentación sosteniendo que su actividad profesional sólo precisa de su actividad intelectual, no precisando de ningún otro medio material o personal, pero precisamente en estos casos en los que la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio 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 socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello que lo que vale el trabajo personal de Rosana es el valor del servicio que la entidad actora factura a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos. Por tanto la liquidación impugnada se ajusta a derecho debiendo desestimarse el recurso contencioso-administrativo respecto de la liquidación.

Respecto de la sanción, en el caso presente la resolución sancionadora motiva la imposición de la sanción en la forma siguiente: por lo que en este caso respecta, dice que es lícito llevar a cabo su trabajo a través de una sociedad mercantil, como ha hecho a través de PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO, sociedad que, dice, dispone de medios suficientes y que no se ha creado para eludir la tributación y que los fondos permanecen en la sociedad (tributarán como dividendos en el socio cuando los reciba).- En cambio, a juicio de esta Oficina Técnica 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.

Rosana es administradora y socia de la sociedad PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3 S.L. Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es innegable una estrecha vinculación entre las mismas. Es el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla. Este es un dato innegable en este caso, puesto que sólo los dos cónyuges son socios y ostentan los cargos que toman 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 el socio presta servicios a la sociedad y ésta se los presta a productoras de televisión y medios audiovisuales. Son servicios personalísimos, que han de prestar los socios. Así se deduce de los contratos firmados por las diversas empresas de los medios audiovisuales con la sociedad, junto con los socios; tienen como objeto que sean los socios los que desempeñen una determinada labor en un programa de televisión o de radio (dirección, producción, guionistas...), o la explotación de los derechos de su imagen. La intención de dichas empresas es que sean los socios los que les presten 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.- Por ello, se ha concluido que la sociedad no dispone de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, luego no cumple estrictamente con lo que prevé el art. 16.7 de la LIS y el 45.2 del TRLIRPF y no se considera "valor de mercado" la contraprestación convenida entre socio y sociedad.

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 los socios han decidido que sea la sociedad la que contrate con terceros y realice otras actividades accesorias, como emitir y cobrar las facturas, no están 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, resultado que es 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. Es necesario precisar que no procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal demercado lo que no ha ocurrido, ya que el socio ha recibido una retribución mínima de la sociedad (50.000 euros cada socio en 2006) por los servicios prestados, que han generado unos ingresos muy superiores (1.156.554,71 euros).

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 unos rendimientos mínimos que genera con su labor de profesional de los medios de comunicación cuando presta servicios a PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3 SL; mientras que los ingresos que esa 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 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 de 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 2006 y que ésta ha facturado a terceros.

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.

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. 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 mínima remuneración de dicha sociedad a favor del socio-administrador, a pesar de que los socios generan 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.

A la vista de la resolución sancionadora concluye la sentencia que en el acuerdo sancionador consta la descripción de los hechos y su conexión con la actuación del sujeto pasivo, cuya intencionalidad es valorada a partir de datos concretos y detallados, de modo que la Administración no ha deducido la culpabilidad con argumentos estereotipados ni tampoco con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales.

TERCERO.- 1. Contra la sentencia de 26 de abril de 2016 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid D^a Rosana interpone recurso de casación para la unificación de doctrina alegando en su primer motivo de casación la infracción de las reglas de la sana crítica en tanto que la apreciación de la prueba efectuada en la Sentencia cuya casación se pretende se ha realizado de modo irrazonable en clara vulneración de las normas del ordenamiento jurídico relativas a la llamada prueba de presunciones, al haberse apreciado erróneamente el concepto jurídico indeterminado que incorpora la presunción de valoración a mercado del artículo 45.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Argumenta la recurrente que en la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid los hechos objeto de enjuiciamiento se refieren a la tributación en concepto de IRPF exigible en el ejercicio 2006 a Dña. Rosana, en concreto, en lo relativo a los importes obtenidos como retribución de su trabajo en la sociedad profesional Producciones Digitales Milenio 3, S.L., de la que ostenta el 50 % de las participaciones sociales (junto con su esposo, quien ostenta el 50% restante).

La Sra. Rosana es una periodista especializada en temas relacionados con el periodismo de misterio, que inició junto con su esposo un programa radiofónico a mediados de 2002, llamado "Milenio 3". El éxito suscitado por el programa entre la audiencia radiofónica condujo al interés por parte de la productora de televisión SOGECABLE a llevar el programa al medio televisivo, hecho que motivó que en el mes de noviembre de 2005, la Sra. Rosana constituyera junto con su esposo la sociedad PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3, S.L. a fin de poder producir en el medio audiovisual el referido programa radiofónico.

En el mes de marzo de 2011, y en un momento en que la notoriedad y fama de la recurrente era ya muy relevante debido al éxito del programa televisivo, la Inspección de los Tributos le notificó el inicio de actuaciones inspectoras a fin de verificar si la retribución salarial que percibía de la sociedad resultaba acorde con el valor de mercado de la misma.

A raíz de dichas actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección regularizó las retribuciones percibidas por la Sra. Rosana en el ejercicio 2006 por cuanto aseveró que "no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquéllos (se refiere a sus socios) más allá que la de los gastos fiscalmente deducibles (...). Todo ello habida cuenta de que se trataba de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumían Bruno y Rosana por sus propias cualidades como profesionales de los medios de comunicación".

Con base en dicha aseveración" la Inspección extiende al ejercicio 2006 el procedimiento de valoración a mercado de las retribuciones por el trabajo personal percibidas por la Sra. Rosana de la sociedad, soslayando, de este modo, la aplicación de la presunción de valoración iuris et de iure prevista en el artículo 45.2 del TRLIRPF.

La cuestión litigiosa en el procedimiento seguido ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid giró en todo momento alrededor de qué engloba el concepto jurídico indeterminado relativo a que "la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

Pues bien, la interpretación jurídica que realiza el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la Sentencia cuya casación se pretende, en lo que se refiere a la tributación por IRPF de las retribuciones percibidas por Dña. Rosana en el ejercicio 2006 de la sociedad

profesional es la siguiente: "En el caso presente no se ha acreditado en forma alguna que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Y estas exigencias no concurren en el presente caso, puesto que los rendimientos discutidos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa de la recurrente en los programas de televisión "Cuarto Milenio", sin que la sociedad "Producciones Digitales Milenio, S.L." aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades artísticas y de comunicación de Rosana el único elemento determinante de la contratación. La parte justifica su argumentación sosteniendo que su actividad profesional solo precisa de su actividad intelectual, no precisando de ningún otro medio material o personal, pero precisamente en estos casos en los que...la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio 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 socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello que lo que vale el trabajo personal de Rosana es el valor del servicio que la entidad actora factura a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos. Por tanto la liquidación impugnada se ajusta a derecho.

2. La recurrente ofrece como sentencia de contraste la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26 de enero de 2015 en el recurso num. 307/2011. En el supuesto enjuiciado por dicho Tribunal se cuestiona igualmente la tributación en concepto de IRPF de un socio de una sociedad profesional. En tal caso son objeto de impugnación ante la Sala las liquidaciones relativas al IRPF de los Srs....y..., dedicados al asesoramiento tributario, a los que se les imputa en su IRPF los beneficios de las sociedades profesionales de las que son socios y por las que estas habían tributado en el impuesto de sociedades, de modo que se regulariza su situación tributaria incrementando los rendimientos declarados en el IRPF con las rentas derivadas de los servicios prestados personalmente a la sociedad. La sociedad tiene dos equipos informáticos y un inmueble destinado a oficina, así como diverso inmovilizado.

Pues bien, en este caso, la interpretación jurídica realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia es radicalmente divergente con la efectuada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia cuya casación se pretende, en tanto que el Tribunal Superior de Justicia de Murcia entiende que la carencia de medios materiales de la sociedad profesional no es en absoluto determinante de la tributación de las retribuciones percibidas por sus socios profesionales, lo que da lugar a la anulación de la regularización practicada por la Inspección de los Tributos:

Frente a la interpretación jurídica realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en la sentencia citada de contraste del concepto jurídico indeterminado relativo a que la sociedad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, la realizada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid contradice las reglas de la sana crítica y buen criterio en la medida en que ignora no solo la realidad social de la prestación de servicios con mínimos medios materiales sino que ignora las conclusiones alcanzadas al respecto por la Nota 5/2008 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria en la que se determina que la existencia de actividad profesional no exige la existencia de empleados más allá de sus socios profesionales, siendo perfectamente posible incluso que la sociedad profesional preste sus servicios a través del socio, aunque sea ella la que factura a terceros.

Frente a la sentencia de contraste ofrecida por la recurrente cabe oponer, con el Abogado del Estado, que la actividad de asesoramiento tributario es distinta de la llevada a cabo por la recurrente -periodismo de misterio que inicialmente realizó un programa radiofónico y posteriormente se llevó al medio televisivo, constituyendo la sociedad PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO, S.L. y contratando con la productora de televisión SOGECABLE-. Además de la distinta actividad económica realizada por la sociedad de la que la recurrente era administradora y socia del 50% de su capital, en relación con los hechos enjuiciados en la sentencia de contraste. En esta última se trata de una sociedad profesional, extremo que no concurre en el caso de la sociedad de la recurrente. Luego no concurren las identidades objetiva y causal entre ambas sentencias para que pueda prosperar este recurso de casación para unificación de doctrina.

La recurrente se limita a hacer una exposición doctrinal sobre la prueba de presunciones. La sentencia recurrida hace una apreciación de la prueba, y confirma la liquidación tributaria y desestima el recurso jurisdiccional. Dice la sentencia en el fundamento de derecho tercero : "...Aun cuando se entendiera que la presunción establecida en el artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, es una de aquellas en las que se prohíbe la prueba en contrario, se precisa en todo caso la acreditación de la condición a la que la presunción se somete, esto es, que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, es decir, que la sociedad utilice sus medios personales y materiales para la obtención de los ingresos. Y la acreditación de la presencia de dichos medios personales y materiales debe acreditarse por quien pretende favorecerse de dicha presunción."

Y como es sabido, el Tribunal Supremo, ya sea al resolver el recurso de casación, ya sea al resolver el recurso de casación para unificación de doctrina, no puede ni debe entrar de nuevo en la valoración de la prueba hecha por el tribunal de instancia. Y la apreciación de la prueba por la sentencia recurrida se refiere a la totalidad de la prueba propuesta y practicada en el proceso de instancia, en este caso principalmente documental, y no solo la prueba de presunciones, como parece sostener la parte aquí recurrente. Pero todo ello, no procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina en este primer motivo.

La intencionada interposición de la sociedad PROMOCIONES DIGITALES MILENIO 3, S.L. - aunque legítima -, entre el socio que presta servicios artísticos -y como tal de carácter personalismo, y por ello así contratados "intuitu personae"-, y terceras personas, las empresas dedicadas a la difusión -de programas radiofónicos y de TV fundamentalmente, se hizo con la pretensión primordial de lograr irregularmente una tributación total conjunta (en el IS y en el IRPF) inferior a la querida por el Legislador Tributario. Esto es, a la establecida en el IRPF para los ingresos profesionales obtenidos directamente por una persona física, o bien en el IS para los obtenidos

(por una persona física indirectamente cuando opera) a través de una sociedad interpuesta pero con la obligación de que las operaciones socio-sociedad sean valoradas conforme al criterio del precio o valor de mercado, es decir, aquél que es convenido normalmente entre partes independientes con intereses económicos contrapuestos.

La valoración convenida entre socios y sociedad como retribución de unos servicios es de 100.000 o 120.000 euros anuales, cuando esos mismos servicios, sin añadir ningún valor añadido por la sociedad, son los que la propia sociedad factura a terceros (independientes), que en ese caso los valoran en 1.472.567,92 euros y 1.808.443,89 euros (conjunto de años 2007 y 2008). Estas cifras distan lo suficiente entre sí como para aceptar que la valoración que han pactado las partes está adecuada al mercado, sino al contrario, dista enormemente de lo que es el mercado.

No es excusa que las rentas obtenidas no se hayan eludido, sino que se encuentran en la sociedad y que cuando se repartan en forma de dividendos tributarán el socio por ellas. Los ingresos han de integrarse en la base imponible del obligado tributario en la cuantía en que se valore su trabajo para la sociedad vinculada a precio de mercado. Se trata de servicios prestados por unas personas físicas, y como tal se han valorado. La calificación y valoración de los rendimientos del capital (dividendos) es distinta.

CUARTO.- En el segundo motivo de casación se alega infracción del art. 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Como ya se ha indicado en la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, cuya casación se pretende, los hechos objeto de enjuiciamiento se refieren a la tributación en concepto de IRPF exigible en el ejercicio 2006 a la recurrente, Dña. Rosana, en concreto, en lo relativo a los importes obtenidos por ella como retribución de su trabajo en la sociedad profesional Producciones Digitales Milenio 3, S.L., de la que ostenta el 50 % de las participaciones sociales (junto con su esposo, quien ostenta el 50% restante). Al respecto, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de abril de 2014 considera que la actuación del sujeto pasivo es sancionable porque se mantiene que concurre el principio de culpabilidad en la medida en que no considera que pueda apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma.

Por el contrario, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de fecha 22 de abril de 2013, dictada en el seno del recurso contencioso-administrativo 148/2012, que se aporta de contraste, relativa a un supuesto de dejar de ingresar parte de la deuda tributaria en concepto de IRPF, correspondiente a 2005 y 2006, en el que es objeto de debate si concurre el elemento de culpabilidad en una regularización practicada al socio de una entidad vinculada por el IRPF del mismo ejercicio que el que se regulariza a la Sra. Rosana, esto es, el de 2006, mantiene la existencia de una interpretación razonable de las normas tributarias y pone de manifiesto la existencia de criterios contradictorios, por lo que acuerda anular la sanción impuesta.

Aunque la sentencia citada de contraste trata de la cuestión de la culpabilidad, incluso respecto de las consecuencias en el IRPF derivadas del mecanismo de ajuste y fijación del precio de mercado en la operaciones entre partes vinculadas, el supuesto de hecho no es sustancialmente igual al de la sentencia recurrida y no puede justificar la unificación de doctrina pretendida, pues para ello habría sido necesario acreditar que ante los mismos hechos y circunstancias específicas, en un caso se hubiera entendido que concurría culpabilidad y que en otro se hubiera considerado que esta no concurría. Resulta pues, que si analizamos en nuestro caso la sentencia recurrida y la que se ofrece como contradictoria, en busca de la triple identidad subjetiva, objetiva y causal, no cabe apreciar la existencia de estas identidades por cuanto los hechos base de sus respectivos pronunciamientos son distintos y, en cada uno de los supuestos, han conducido al pronunciamiento que correspondía conforme a Derecho de acuerdo con la diferente base fáctica existente en unos y otros procesos.

No se olvide que el supuesto de hecho que dio lugar a la imposición de la sanción tiene que ver con la siguiente concreta conducta que refleja la sentencia de instancia: " Es necesario precisar que no procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado lo que no ha ocurrido, ya que el socio ha recibido una retribución mínima de la sociedad (50.000 euros cada socio en 2006) por los servicios prestados, que han generado unos ingresos muy superiores (1.156.554,71 euros). 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 declara unos rendimientos mínimos que genera con su labor de profesional de los medios de comunicación cuando presta servicios a PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3 SL; mientras que los ingresos que esa 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 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 2006 y que ésta 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. 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 ".

Solo corrigiendo las circunstancias fácticas mediante una nueva valoración probatoria, que no resulta posible en el recurso de casación para la unificación de doctrina, podría llegarse a una consideración distinta sobre la concurrencia de culpabilidad.

En definitiva, la comparación de las sentencias enfrentadas indica que no existe en ellas una distinta doctrina sobre la culpabilidad o sobre la exención de culpabilidad como consecuencia de una interpretación razonable de la norma, sino que su distinto fallo está justificado por la distinta apreciación de la prueba o por una diferente valoración de las concretas circunstancias fácticas concurrentes en uno y otros procesos.

En realidad, de todo lo expuesto se desprende que a través del recurso se intenta discutir la apreciación que la Sala de instancia ha realizado del aspecto puramente subjetivo de la culpabilidad, tratando de reproducir el debate sobre la efectiva concurrencia de dolo o de la negligencia, al menos, determinante de dicho requisito, de necesaria presencia en toda conducta sancionada, o sobre la existencia de una interpretación razonable que amparase la concreta conducta enjuiciada, aspectos éstos que exceden del ámbito del recurso extraordinario que nos ocupa.

En efecto, la sentencia que se impugna aplica la doctrina sobre la exigencia de motivación de la culpabilidad que se contiene en la sentencia de contraste, con lo que la cuestión se ciñe exclusivamente a determinar si para el presente supuesto ha sido o no correcta la apreciación por la Sala de instancia de las circunstancias del caso para dilucidar la efectiva presencia de la culpabilidad o su exclusión a través de una supuesta interpretación razonable de la norma.

En atención a todo lo expuesto, procede declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 93.5, en relación con el art. 139, ambos de la LJCA.

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA, señala 2000 euros como cuantía máxima por dicho concepto.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido que no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación de D^a Rosana contra la sentencia, de fecha 26 de abril de 2016, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 214/2014, sentencia que queda firme; con imposición a la parte recurrente de las costas causadas, si bien, la Sala, haciendo uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la LRJCA, señala en 2.000 euros la cifra máxima por dicho concepto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079130022017100286