

## Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 10 Jun. 2015, Rec. 321/2014

Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.

LA LEY 82737/2015

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

### SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso:0000321 / 2014

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:03699/2014

Demandante: DÑA. Antonia

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente IIma. Sra.: Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

### SENTENCIA N°:

IIma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

Dª. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a diez de junio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo **num. 321/14** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora Dña. Ascensión de Gracia López Orcera en nombre y representación de **Dª Antonia**, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 2 de abril de 2014 (R.G. 29/11; 3064/11) por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la ahora recurrente, contra sendos Acuerdos de liquidación tributaria, uno, y de imposición de sanción, el otro, dictados ambos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid y relativos al **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 y 2006**; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha quedado fijada en (la mayor) de 241.344,99 €.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**1.** La parte actora interpuso, en fecha 15 de julio de 2014 este recurso; admitido a trámite y reclamado el expediente se le dio traslado para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo y forma; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" Que tenga por presentado este escrito de demanda y previa la oportuna tramitación se dicte en su día sentencia en la que anule la liquidación realizada y la sanción impuesta a mi representada."

**2.** De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los

*trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".*

**3.** No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso y concluidas las actuaciones, mediante Providencia de fecha 15 de abril de 2015 se señaló para votación y fallo el día 3 de junio de 2015, en que efectivamente se deliberó y votó.

**4.** En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido **Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup> MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO, Presidente de la Sección.**

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

**1.** Es objeto de impugnación la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de abril de 2014 (R.G. 29/11; 3064/11) por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por Dña. Antonia , ahora recurrente, contra sendos Acuerdos de liquidación tributaria, uno, y de imposición de sanción, el otro, dictados ambos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid y relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 y 2006.

**2.** Constituyen antecedentes fácticos relevantes para la presente decisión tal y como resultan del expediente administrativo:

"- En fecha 30/12/2009 se iniciaron, mediante comunicación notificada en su domicilio fiscal, actuaciones de comprobación de la situación tributaria de Antonia (conocida artísticamente como Pilar ) en relación con el impuesto y ejercicios citados.

En el curso de dichas actuaciones, se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

Dña. Antonia es socia mayoritaria y administradora

única de la sociedad Virdecar, S.A. (A06010664) cuyo objeto social fue modificado el 1996 para introducir "La comercialización y promoción de la imagen en su vertiente artística de Actrices, Cantantes y Presentadores en cualquier clase de medio Escrito, Radiofónico y Audiovisual". La participación en el capital social de Antonia es del 60%, correspondiendo el 40% restante a su hermano, D. Bernardino .

Dicha sociedad tributó en el Régimen de Sociedades Patrimoniales de mera tenencia de bienes y su domicilio coincide con el de su socia mayoritaria que, a su vez, lo consignó en sus declaraciones por IRPF como su vivienda habitual.

La sociedad es titular de varios inmuebles en Madrid, Sevilla y Marbella. Sólo uno de ellos (un apartamento de Marbella) ha estado alquilado durante nueve meses, sin haberse declarado los ingresos correspondientes a dicho arrendamiento. El resto permanecen a disposición de Dña. Antonia para uso propio.

El único personal empleado por la sociedad es la propia obligada

tributaria (que percibe una retribución de **110.956,08 €** como rendimiento

de trabajo en cada año de los comprobados) y su hermano quién, según

manifiesta el representante de la sociedad, era el encargado de

coordinar las actividades de la artista y ejercer de asistente personal.

Todos los ingresos de explotación de Virdecar, S.A. están relacionados con las actividades en que intervenía, de manera directa y personal, su socia mayoritaria (presentación de programas de televisión, entrevistas, concursos de baile, promociones, campañas publicitarias, cesión de derechos de imagen y uso de la marca de la artista). Ascendieron dichos ingresos a **679.905,41 €** en 2005 y a **757.112,94 €** en 2006.

En cuanto a los gastos, éstos se elevaron a 564.911,69 € en 2005 y a 474.105,08 € en 2006. Se corresponden, principalmente, con el pago de sueldos y salarios, cargas sociales, amortización de los inmuebles y otros gastos relacionados con los mismos, así como gastos financieros por la hipoteca que grava alguno de ellos.

En el curso del procedimiento, inspector, se llevó a cabo una **valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas** entre la sociedad Virdecar, S.A. y Dña. Antonia , por concurrir los requisitos establecidos en el artículo 16 del RDL 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 el artículo 16 de su Reglamento, aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio (LA LEY 1159/2004). En concreto:

- El 7/04/2010, se comunicó a los interesados el inicio del procedimiento para valorar por el valor normal de

mercado las operaciones vinculadas, concediendo un plazo de alegaciones de 30 días.

En dicho plazo, los contribuyentes manifestaron que la sociedad disponía de medios materiales y humanos para el desarrollo de sus actividades.

- El 19/05/2010, se notificó a los obligados tributarios que, entre los distintos métodos que contempla el artículo 16 del TRLIS, el que se consideraba más adecuado era el del **precio de mercado** del bien o servicio realizando un análisis de comparabilidad y efectuando las correcciones necesarias para obtener la equivalencia (artículo 16.3.a del TRLIS).

- Tras conceder nuevo plazo de alegaciones, en que el contribuyente insiste en la suficiencia de medios materiales y personales de la sociedad, el 11/06/2010, se comunicó a ambas partes vinculadas el acto de determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas.

De acuerdo con los cálculos efectuados, el valor de mercado de las operaciones-entre las partes vinculadas resultó ser **336.435,22 €** en 2005 y **557.708,77 €** en 2006.

Dichas cifras se obtienen de restar de los ingresos obtenidos por la sociedad (que, como ya hemos visto, fueron 679.905,41 € en 2005 y a 757.112,94 € en 2006) los gastos necesarios para el ejercicio de la actividad (que la Inspección calculó que ascendían a 343.470,19 € y 199.404,17 € respectivamente).

Como consecuencia de dicha valoración, se hizo necesario regularizar la situación tributaria de Dña. Antonia . Dado que la obligada tributaria sólo había declarado como rendimiento de trabajo en cada año de los comprobados 110.956,08 € y el valor de mercado de la operación vinculada calculado por la Inspección era, como acabamos de ver, de 336.435,22 € en 2005 y de 557.708,77 € en 2006, la diferencia fue el aumento de la base imponible de la persona física (**225.479,14 €** en el primer año y **446.752,69 €** en el segundo).

Igualmente, se incluyeron en la regularización otros rendimientos de capital mobiliario que no habían sido declarados (2.600,94 € en 2005 y 851,84 € en 2006) así como los dividendos obtenidos de la sociedad durante dichos años (el actuario entendió que Virdecar, S.A. no cumplía el requisito de composición del activo previsto para las sociedades de mera tenencia de bienes en el artículo 61 del TRLIS, lo que determinaba que los dividendos percibidos por el socio hubieran de ingresarse en la base imponible de éste, según el artículo 62.1 de la misma norma).

Como consecuencia de los ajustes descritos, la propuesta de regularización contenida en el Acta incoada ascendió a 104.879,34 € para 2005 y de 202.156,74 € para 2006.

En fecha 2/11/2010 se dicta acuerdo de, liquidación en que se estiman parcialmente las alegaciones formuladas por el representante.

En concreto, se entiende que sí que resulta aplicable el régimen de sociedades patrimoniales de mera tenencia de bienes a Virdecar, S.A. por lo que los dividendos percibidos por la socia no han de integrarse en su renta del período.

En todo lo demás, se confirma la propuesta del actuario."

En resumen, la regularización se practicó por los siguientes motivos:

. **Aumento de base imponible por operaciones vinculadas.**

. **Otros rendimientos de capital mobiliario no declarados.**

La cuota liquidada fue de 102.636,03 euros para el año 2005 y de 201.422,04 euros para el año 2006.

De lo que resultó para los dos años comprobados una **deuda total a ingresar de 370.127,19 euros** (incluyendo cuota e intereses de demora).

- Paralelamente a las actuaciones de inspección con Dña. Antonia , se llevó a cabo la comprobación de la **sociedad VIRDECAR**, S.A por el Impuesto sobre Sociedades e IVA, disminuyéndose la base imponible del IS primero lógicamente en el mismo importe en que se aumentaba la de su socia en el IRPF, como consecuencia de la **operación vinculada entre ambas** . Y se aumentó la base imponible por alquileres no declarados y por gastos que no se consideraban deducibles (principalmente, amortizaciones y gastos financieros de inmuebles que no se encontraban afectos al ejercicio de la actividad).

- Como consecuencia de los hechos descritos se tramitó el procedimiento sancionador que también fue objeto de

reclamación por infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación). Aunque la base de la sanción **superaba los 3.000 euros, el actuario calificó la infracción como leve al entender que no existía ocultación.**

Así la sanción a ingresar fue de un total de **152.029,04 euros** : resultado de aplicar el porcentaje de 50% a sendas bases que ascendían, respectivamente a 102.636,03 (AÑO 2005) y 201.422,04 (AÑO 2006).

- Frente a dichos acuerdos, el de liquidación y el sancionador, se interpusieron las referidas reclamaciones económico-administrativas que se resuelven acumuladamente por el Tribunal Económico Administrativo Central mediante la Resolución que constituye el objeto de la presente impugnación.

**3.** Reproduciendo, en esencia, las alegaciones ya esgrimidas en la vía económico-administrativa, la parte actora manifiesta en su demanda su doble discrepancia de los razonamientos de la Resolución impugnada; esto es, discute tanto el acuerdo de liquidación como el acuerdo de imposición de sanción.

Respecto del acuerdo de liquidación la actora manifiesta lo siguiente:

- Comienza su defensa tratando de demostrar que la sociedad a la que presta los servicios Dña. Antonia , en el siglo Pilar , cuenta con los medios materiales y humanos para llevar a cabo el desarrollo de sus actividades, dado que de ser así la contraprestación efectivamente satisfecha por la misma (se refiere a la Sociedad antes mencionada) a Pilar se considera realizada a precio de mercado y no podrá realizarse -siempre a juicio de la actora- ninguna valoración. Así discrepa del acuerdo liquidatorio que ahora analizamos, partiendo de la base de que las operaciones objeto de valoración son los trabajos realizados por DÑA. Antonia para la empresa VIRDECAR, S.A., por los que obtuvo rendimientos del trabajo personal en los ejercicios 2005 y 2006. Y ello tras realizar las siguientes precisiones en la demanda:

*"- Con fecha 24 de abril del año 2000 falleció D. Nicanor , esposo de Dña. Antonia , persona que en la última etapa artística de la misma había dirigido su carrera, pasando, desde la canción española y la interpretación cinematográfica hasta la presentación televisiva, llegando a alcanzar un éxito en esta tarea, que sin dudas de ninguna clase reverdeció y superó los que había alcanzado en su juventud.*

*- Que como se ha demostrado en la visita de inspección, los ingresos de VIRDECAR en los años inspeccionados proceden de contratos televisivos y de derechos de imagen" .*

A continuación discrepa de las apreciaciones de la Inspección actuaria respecto de si la sociedad VIRDECAR cuenta con medios materiales y humanos para desarrollar la tarea que constituye su objeto social consistente en los años en cuestión en la explotación de un contrato de imagen y en las actuaciones como presentadora televisiva de su empleada, Dña. Antonia , Pilar . Y discrepa de las apreciaciones de la Inspección sobre la base de los siguientes argumentos:

*"1.- La imposibilidad material de que Dña. Antonia , pudiera en razón a su edad y a sus hábitos de vida ordenar por sí misma su carrera artística, siendo absolutamente necesario para el desarrollo de la misma una persona que atendiera a estos aspectos fundamentales de toda actividad profesional. Durante mucho tiempo esa persona fue su difunto esposo D. Nicanor , quien clarívidentemente supo encontrar una nueva veta artística en Pilar , la peculiar manera de presentar programas y anunciar noticias. Fallecido el mismo paso a realizar este encargo su hermano, persona que ha desarrollado toda su vida profesional en el mundo artístico y que goza de la confianza necesaria para dirigir una carrera, tan particular como la que estamos tratando. Esta afirmación no contradice, como señala la Inspección, que se contrate a una Agencia para la búsqueda de contratos. La misma se limita a buscar oportunidades de negocio que encajen en el perfil artístico de Pilar , y su hermano, persona de absoluta confianza de Pilar decide si se aceptan o no, al tiempo que evita a la misma pronunciarse sobre cuestiones ajenas a sus hábitos tradicionales, (honorarios, horarios de grabación, guiones, etc). La manera de vincular a D. Bernardino en esta operativa, no es otra que hacerle partícipe de la marcha del negocio, tomado el cuarenta por ciento del capital de la sociedad.*

*2.- La distinta interpretación que la Administración realiza de los hechos contenidos en el expediente. Por un lado entiende que la actuación de Pilar en relación al contrato de imagen es básica y pasa a considerarla personalísima, cuando se demuestra que la misma se limita a realizar una sesión fotográfica, que además se retribuye de manera independiente, y por otro entiende que la actuación del hermano de Pilar en la sociedad es meramente anecdótica y no tiene contenido sustancial. No resulta ajustado a derecho, en tanto en cuanto que no se lleva a cabo una interpretación sistemática de los hechos, el ver que los mismos se interpretan de manera que siempre favorezcan la tesis de la Administración. Esto es inclinar la balanza a favor de las tesis administrativas y debe ser tenido en cuenta por la Sala, a la hora de interpretar los hechos que se presentan a su consideración corregido por esa Sala.*

*3.- Virdecar, si aporta un valor añadido al trabajo realizado por Pilar , ya que permite, tal y como se ha señalado mas arriba, la realización del trabajo de la misma. Si no existiera la sociedad, con la organización que impone en*

la vida de Pilar , el trabajo de la misma no sería posible. Y sobre esta afirmación se hace necesario pensar que resulta absolutamente lícito el llevar a cabo cualquier trabajo o tarea por medio de una sociedad y que el trabajo que realiza Virdecar no es mas que la precisas y limitadas, pero que deben ser realizadas por alguien. Y de esta manera concluimos señalando que la sociedad Virdecar cuenta con los medios personales y materiales para llevar a cabo la tarea a que se dedica, y por consiguiente la misma no puede ser objeto de una valoración por operaciones vinculadas en los ejercicios 2005 y 2006.

4.- El accionariado de Virdecar, sesenta por ciento Pilar y el restante cuarenta por ciento, su hermano Bernardino hace que el riesgo de la operación no sea asumido de manera exclusiva por la misma, sino que recae también sobre su hermano, poseedor de una parte significativa del capital.

Por todas estas razones entendemos que no ha lugar a practicar valoración de operaciones vinculadas, toda vez, que, la sociedad cuenta con los medios materiales y humanos para desarrollar las tareas que dan lugar a sus ingresos.

Alternativamente, y si se considerarse que procede la valoración de las operaciones vinculadas, entendemos, que en base a los razonamientos expuestos mas arriba, la operación vinculada debería limitarse a los trabajos de presentadora, excluyendo los ingresos que traen causa de los derechos de imagen, toda vez que los mismos no proceden de una actividad personal de Pilar , sino que son consecuencia de la explotación de un contrato mercantil, cuyo titular es la sociedad Virdecar."

Y, en segundo lugar, cuestiona la demandante la sanción impuesta por una parte, porque entiende que la sanción está falta de la motivación necesaria, citando en apoyo de su tesis numerosa jurisprudencia de esta misma Sala de la Audiencia Nacional y, de otra parte, por falta de la culpabilidad necesaria, con cita asimismo de numerosa jurisprudencia tanto de los Tribunales de Instancia como del Tribunal Supremo".

El Abogado del Estado, y partiendo de la base de que en este caso **no hay discusión sobre el carácter de sociedad vinculada de la demandante**, y teniendo en cuenta que las cantidades pagadas a la misma por la compañía vinculada son claramente inferiores a lo que cobraba la sociedad a terceros por el mismo trabajo realizado por la propia demandante, considera que debe confirmarse la resolución impugnada; teniendo en cuenta que, además, la sociedad no cuenta con **recursos, medios personales y materiales** , para el ejercicio de su actividad (si se excluye a la propia persona física). Y resulta el método para determinar el valor de mercado plenamente ajustado a lo establecido en la normativa de aplicación.

En cuanto a la sanción impuesta, entiende el representante de la Administración que los argumentos de la demanda están condenados al fracaso pues la realidad es que la demandante ha declarado, y liquidado indebidamente, su deuda tributaria por IRPF, pues el valor que había debido consignar en sus declaraciones era el valor normal de mercado. Descarta, por último la existencia de dudas razonables en la norma de aplicación que amparasen la conducta llevada a cabo que, cuando menos, ha de considerarse negligente, en los términos que señala la resolución impugnada.

4. Discrepa la parte actora de la valoración de las operaciones vinculadas, toda vez que, alega, la sociedad cuenta con los medios materiales y humanos para desarrollar las tareas que dan lugar a sus ingresos.

Dispone el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 7/2004 (LA LEY 1458/2004) , que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"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 (LA LEY 388/2004).

2. 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 (LA LEY 388/2004), 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% 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" .

Por su parte, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , a la que se remite, en la redacción aplicable al caso por razones temporales, dispone:

Artículo 16. " Reglas de valoración: operaciones vinculadas

1. La Administración tributaria **podrá valorar**, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con 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, de unarenta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una sociedad y sus socios.

b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

(...)

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

1º Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de aquéllos en el margen que habitúa/mente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

2º Precio de reventa de bienes y servicios establecido por su comprador, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

4. (...)

5.(...)

6.(...)

7. 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 100 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."

De tal regulación se deduce, tal y como correctamente se señala en la resolución impugnada, que las personas físicas están obligadas a fijar el valor de mercado cuando se trate de operaciones vinculadas con una sociedad cuando se dedique al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por las personas

físicas. En el presente caso no hay discusión sobre el **carácter de sociedad vinculada de la demandante (es evidente la vinculación entre Dña. Antonia y la sociedad VIRDECAR, S.L., de la cual la primera posee el 60% del capital social, correspondiendo el otro 40% a su hermano)**. Igualmente resulta evidente que las cantidades pagadas a la demandante por la compañía vinculada son claramente inferiores a lo que cobraba la sociedad a terceros por el propio trabajo realizado por la demandante, con lo que los beneficios, y del devengo del Impuesto, se difería a la sociedad en lugar de a la persona física que los había generado.

En concreto, durante los años de actual referencia la sociedad obtuvo ingresos de explotación por importe de **679.905,41 euros y 757.112,94 euros**, correspondiendo en su totalidad dichos ingresos con la prestación a terceros de servicios artísticos por la socia mayoritaria. Sin embargo, es lo cierto que la Sociedad sólo abonó a la demandante, en concepto de rendimiento de trabajo, **110.956,08 euros** en cada uno de dichos ejercicios, cifra claramente muy inferior a lo que cobraba la sociedad a terceros, obteniendo con ello un importante ahorro fiscal al remansar los beneficios obtenidos en sede de la sociedad en vez de integrarlos en la base imponible de la persona física que los había generado.

Pero es que, además, y frente a lo que se afirma -que no se prueba- la sociedad no cuenta con recursos, medios personales y materiales, para el ejercicio de su actividad (si se excluye a la propia persona física).

En efecto, como acertadamente se pone de relieve en la resolución recurrida, los medios materiales en este caso eran en esencia los bienes inmuebles destinados al uso personal de la demandante y un vehículo, bienes que no son necesarios ni se destinan a la actividad económica. Tampoco cuenta la sociedad con medios personales distintos de la propia demandante para el ejercicio de la actividad personalísima de dicha demandante.

No niega la Administración que la compañía pueda realizar actuaciones que coadyuven, o supongan un valor añadido, a la actividad propia de la demandante, pero lo cierto es que, por sí misma, en este caso la Sociedad no tendría medios necesarios para el ejercicio de su actividad, ni aún parcialmente como defiende la demanda. En este caso, la actividad profesional de VIRDECAR, S.A. únicamente podía ser desarrollada por su socia mayoritaria que, obviamente prestaba los servicios que había contratado la sociedad con terceros por sus personales cualidades y experiencia como artista y sin que pudiera ser sustituida en ello por su hermano, que era la otra persona contratada por la sociedad. Como la Inspección actuaria puso de relieve, y no se ha desvirtuado en ningún momento por la demandante, los servicios que realizaba la artista Pilar fueron, en todos los casos, de carácter personalísimo, sin que fueran suficientes las funciones de Director General y asistente que realizaba su hermano, D. Bernardino, para que la Sociedad desarrollara, con la exclusiva dedicación de éste, la actividad profesional que ofrecía a terceros.

Y ello sin olvidar que la representación artística de la demandante (negociación y firma de contratos, etc.) era contratada por VIRDECAR, S.L, con otra sociedad (YACARÉ FILMS, S.L) a pesar de ser una tarea que podría enmarcarse en el cargo de Dirección que ejercía su hermano, de lo que dedujo la Inspección que las labores propias de éste eran las de ser un asistente personal de la artista.

En definitiva, en ningún momento se ha desvirtuado la afirmación de la Inspección sobre que VIRDECAR, S.L. carecía de medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad profesional que factura, con independencia de la persona física vinculada mayoritariamente a la misma.

**5.** En relación con el método para determinar el valor de mercado, hemos de considerar lo establecido en el Real Decreto 1777/2004 (LA LEY 1159/2004), que aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que, en su redacción original aplicable al caso, "ratione temporis", establecía que:

*"1. Cuando la Administración Tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se procederá de la siguiente manera:*

*a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes, expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.*

*b) La otra parte vinculada dispondrá del plazo de treinta días, contados a partir del siguiente a la fecha de la notificación a que se refiere la letra anterior, para efectuar las alegaciones que estime pertinente.*

*c) Examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, e inmediatamente antes de redactar el acto de determinación del valor de mercado, se pondrán de manifiesto las referidas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.*

*d) El acto de determinación del valor normal de mercado serán motivado.*

e) *El órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado será el que tenga la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación.*

*2. El acto de determinación del valor de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas...*

*3. El valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria surtirá efecto, en cuanto no hubiere sido recurrido por ninguna de las partes vinculadas, en las liquidaciones de los períodos impositivos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto.*

*4. Si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme. Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme" .*

La Administración tributaria ha seguido un medio de valoración ajustado a la normativa que acabamos de transcribir, sin que sea discutido propiamente este extremo.

Lo que la parte propone, alternativamente, y si se considerase que procede la valoración de las operaciones vinculadas, que dicha valoración se limitara *"a los trabajos de presentadora, excluyendo los ingresos que traen causa de los derechos de imagen, toda vez que los mismos no proceden de una actividad personal de Pilar , sino que son consecuencia de la explotación de un contrato mercantil, cuyo titular es la sociedad VIRDECAR"*.

Pero también en lo que a este extremo se refiere la Sala ha de ratificar la respuesta dada por el Tribunal Económico Administrativo Central al respecto (páginas 30 y 31 de la Resolución impugnada) a la vista de las concretas circunstancias que concurren en el presente caso:

*"Por último, entiende el contribuyente que hay que excluir de la valoración a valor de mercado los ingresos procedentes de la explotación de la marca "Carmen Sevilla" puesto que se trata de una actividad empresarial que no tiene carácter personalísimo ya que para su obtención sólo se necesita tener cedido el derecho de explotación de la marca.*

*Dña. Antonia concedió a Virdecar, S.A. la licencia de uso exclusivo de dicha marca registrada, por un tiempo ilimitado y un precio de 100 euros, según se recoge en escritura pública de fecha 07/03/2003.*

*Sin embargo, hay que puntualizar, en primer lugar, que la sociedad no ha declarado que lleve a cabo una actividad distinta, ni ha reflejado de manera diferenciada y separada los ingresos que derivan de las cesiones del uso de la marca respecto a los demás que obtiene la sociedad. .*

*En segundo lugar, el texto mismo de los contratos suscritos (y, a estos efectos, el celebrado con Myrurgia, tal y como apunta la Inspección, es el más importante de los que implican la explotación de la marca) evidencia que la sociedad Virdecar, S.L y la artista aparecen conjuntamente y que ambos autorizan a que dicha empresa utilice la marca, se obligan también ambos a no realizar acciones que desprestigien la marca, a renovar el contrato según las condiciones fijadas y ambos tienen derecho a dar la aprobación previa a los productos que vayan a comercializarse con su marca. Es más, en la cláusula octava de este contrato, relativa a la autorización para uso del derecho de imagen, es sólo la artista la que autoriza a la empresa Myrurgia al respecto. Y es sólo la artista también la que resulta obligada a realizar una sesión fotográfica que sirva de base para las campañas.*

*En el contrato suscrito con Farco (el siguiente en importancia), se observa que la propia artista se obliga a asistir, a requerimiento de dicha compañía, a actos de promoción de los productos que llevan su marca.*

*Por tanto, no parece que Dña. Antonia se encuentre desvinculada de la obtención de ingresos por la explotación de la marca que tiene registrada, aunque sea Virdecar, S.A. el titular de la misma. En consecuencia, tampoco cabe estimar la presente alegación."*

Por ello debe decaer también ahora el correlativo motivo de recurso.

**6.** Por último, en relación de la procedencia de la sanción impuesta, es preciso tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional acerca del principio de culpabilidad invocado, de una parte, así como, de otra, sobre la motivación del acto sancionador que también se cuestiona en la demanda.

Sin embargo, y frente a lo que por la demandante se alega, el acuerdo sancionador se encuentra amplia y cabalmente motivado, sin que pueda traerse a colación la jurisprudencia invocada sobre el principio de culpabilidad a la vista también de lo razonado al respecto en el dicho acuerdo sancionador.

En efecto en dicho acuerdo se razona, después de examinar la normativa aplicable, pormenorizadamente sobre la



tipicidad, sobre la culpabilidad, y sobre la concreta calificación de la infracción consistente en este caso en "dejar de ingresar" (que se califica como leve) así como sobre la cuantificación sobre la base que corresponde, el porcentaje aplicable y las reducciones del artículo 188.1 b ) y 3 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (páginas 15 a 23 del acuerdo controvertido obrante en el expediente digital).

Así se razona en el acuerdo sancionador sobre la aplicación del principio de culpabilidad al caso concreto (apartado B) del punto 2 referido a la "CULPABILIDAD" ) en los siguientes términos:

*"A juicio de esta Oficina Técnica, concurren 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. Antonia es administradora y socia de la sociedad VIRDECAR, S.A.*

*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 socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla, junto con su hermano. La sociedad no aporta, a juicio de la Inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad artística desarrollada por la persona física para terceros. Se ha hecho constar que Antonia tiene una relación laboral con VIRDECAR, actividad por la que recibe un salario, y que consiste en la realización de una actividad artística que reciben las productoras de televisión, que son los sujetos pasivos a los que VIRDECAR factura, por importes muy superiores a aquellos en los que se cifra la relación laboral con la socia.*

*Los servicios que presta la artista son servicios personalísimos, que ha de prestar ella personalmente, porque se trata de interpretar un papel o presentar un programa de televisión por sus características personales, y que la sociedad por sí sola no está en disposición de prestar. En los propios contratos firmados con terceros figura la artista como persona que ha de realizar el trabajo. Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse contratado directamente entre la persona física y la productora, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.*

*Es necesario precisar que no procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido. Pero la retribución fijada a Antonia por parte de VIRDECAR es de 110.956,08 euros al año, mientras que lo que pagaron las productoras y empresas a VIRDECAR por contar con los servicios de la artista fue muy superior...*

*La mencionada valoración....ha carecido a juicio de la Inspección del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente...*

*Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido a la obligada tributaria eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRFP. Además, la concurrencia de la persona jurídica ha permitido beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad. Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que 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 en los ejercicios 2005 y 2006 y que ésta ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos.*

*No pueden apreciarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), 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..." (páginas 17 y 18 del acuerdo sancionador).*

Motivación que debemos considerar, frente a lo que en la demanda se alega, suficiente a los efectos de considerar que la Administración ha cumplido con su obligación de motivar la concreta sanción impuesta con pleno respeto también a la necesaria aplicación del principio de culpabilidad

En esta línea hemos razonado en nuestra SAN (Sección Cuarta) de 17 de octubre de 2012 :

*"Debemos ahora analizar si, en el caso de autos, vistos los razonamientos dados por la Administración y las pruebas obtenidas, es razonable sostener que la sancionada "ha puesto la diligencia necesaria", amparándose en una "interpretación razonable de la norma", existiendo una lesión del principio de presunción de inocencia y culpabilidad, como sostiene - art 179.2.d) LGT -.*

*El concepto de "interpretación razonable" es un concepto jurídico indeterminado cuyo juego la posibilidad de que la norma sea susceptible de varias interpretaciones sostenibles racionalmente; optándose por un de ellas que termina por no ser la correcta. Señalando la reciente STS de 23 de julio de 2012 (Rec. 2171/2010 ) que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la*

*Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 (LA LEY 63/1963) -ni constituye ahora-infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la [...] STS 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se "impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio". Añadiendo que "no corresponde al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o como la llevó a cabo, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada. Como decimos, lo contrario supondría una suerte de inversión de la carga de prueba, inaceptable en nuestro derecho sanciona".*

*Ahora bien, en el caso de autos, la Administración ha cumplido con su obligación de razonar con extensión la concurrencia de culpabilidad, quedando la presunción de inocencia rota por la acreditación de hechos de los que se infiere la existencia de la conducta culposa. Recuérdese, además, que la oposición del actor ha venido determinada, más que por la dificultad en la interpretación de la norma por la negativa en los hechos que suponen la obligación. Así, la no declaración de parte de los ingresos generados por la actividad difícilmente puede tener cabida en el concepto de "interpretación razonable"; la deducción de los gastos derivados de los vehículos, se basó en considerar que estaban afectos "exclusivamente" a la actividad, lo que no ha resultado probado; o la falta de acreditación de determinados gastos; no se trata por tanto de un problema de interpretación de normas. Pero es que las normas en que se basa la inspección y en relación con los argumentos vertidos por la parte recurrente son razonablemente claras y no amparan la interpretación sostenida por el recurrente. En este sentido, no es razonable, ni tiene base legal, deducir las cuotas que el esposo de la recurrente debería de abonar al RETA; o pagar los gastos de publicidad de un libro realizado por éste; o los gastos de una herencia, etc.*

*En este línea hemos razonado en nuestra SAN (4ª) de 17 de octubre de 2012 (Rec. 1898/2011 (LA LEY 154149/2012)) que: "es preciso determinar si,.....de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad [ sentencia de 18 de marzo de 2010 (Rec. 6156/05 (LA LEY 76191/2010), FJ 5º)], que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. Pues cabe recordar que nuestra jurisprudencia, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido (conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta, inexistencia de oscuridad de la norma, importancia de la empresa, inexistencia de causa excluyente de la responsabilidad). Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria (STS de 12 de julio de 2010 -Rec. 480/2007 (LA LEY 113920/2010)-, antes citada)". Y esto es precisamente lo que ocurre en el caso de autos, en el que la Administración justifica razonadamente la imposición, lo que impide la lesión del principio de presunción de inocencia y de culpabilidad."*

De lo anterior deriva la procedencia de desestimar el recurso, con la paralela confirmación de la Resolución impugnada por su conformidad a derecho.

**7.** Por último, es procedente la imposición de costas a la recurrente - artículo 139 LJCA (LA LEY 2689/1998) - al haber sido desestimadas sus pretensiones en su totalidad.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de precedente aplicación

## FALLAMOS

En atención a lo expuesto la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

**DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de **DÑA. Antonia** contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central con fecha 2 de abril de 2014 (R.G. 29/11; 3064/11) a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte actora.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 (LA LEY 1694/1985) ,

y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- En el mismo día de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por El/La Ilmo/a. Sr/a. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de lo que yo, el Secretario, doy fe.