



Roj: **STS 1602/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:1602**

Id Cendoj: **28079130022017100163**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/04/2017**

Nº de Recurso: **1173/2016**

Nº de Resolución: **723/2017**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 27 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina seguido con el núm. 1173/2016, promovido por el Procurador de los Tribunales don Luis Arredondo Sáenz, en nombre y representación de don Landelino , contra sentencia, de fecha 2 de diciembre de 2015, 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. 982/2013, en el que se impugnaba resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de mayo de 2013, dictada en la reclamación núm. NUM000 , en la que se impugnaba acuerdo sancionador por infracción tributaria, derivada de la liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 982/2013, seguido ante la Sección Quinta de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se dictó sentencia, con fecha 2 de diciembre de 2015 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: *"Que debemos desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Landelino , representado por el Procurador D. Luis Arredondo Sáenz, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha 29 de mayo de 2013, en la reclamación NUM000 , la cual confirmamos, por ser conforme a derecho, con imposición de las costas procesales causadas a la parte actora"* (sic).

SEGUNDO.- Por la representación procesal de don Landelino se interpuso, por escrito presentado el 25 de enero de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina interesando que, previo los trámites oportunos, se dicte sentencia por la que se declare haber lugar al recurso y, en consecuencia, se case y anule la sentencia impugnada, para dictar otra en la que se declare correcta y se aplique la doctrina de la Audiencia Nacional y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia establecida en las sentencias aportadas de contraste en los términos defendidos a lo largo de dicho escrito (sic).

TERCERO .- El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, se opuso al recurso por medio de escrito presentado el 7 de marzo de 2016, en el que se solicitaba resolución que declarase no haber lugar al mismo, con imposición de las costas procesales.

CUARTO .- Recibidas las actuaciones, por providencia de 9 de diciembre de 2016, se señaló para votación y fallo el 18 de abril de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- *Cuestiones suscitadas en la instancia.*



Según la sentencia impugnada, la parte actora alegó en la demanda, en relación con el acuerdo sancionador, la interpretación razonable de la norma, ya que el motivo por el que la Administración efectuó la liquidación tributaria, de la que deriva el acuerdo sancionador, es porque se considera que el valor de mercado atribuido por la realización de una operación vinculada entre la sociedad Pinguin Films SL y el único socio de la misma don Landelino no estaba correctamente realizada y ello no puede implicar, por sí mismo, que se imponga una sanción al actor, ya que la diferencia de criterio en el modo de valoración no puede ser determinante de la sanción. De otra parte, defiende que la utilización de una sociedad para prestar servicios profesionales es perfectamente válida. De otro lado, señala que el artículo 16.10 LIS establece un régimen específico sancionador que no ha sido utilizado por la administración (sic).

La defensa de la Administración General del Estado solicita la confirmación del acuerdo sancionador y la confirmación, en definitiva, de la resolución del TEAR, ya que entiende que la sociedad no aportaba un valor añadido a los servicios de su socio y administrador único y por ello beneficia al actor, tanto por no tributar por el IRPF como por poder deducirse gastos no relacionados con la actividad.

El Tribunal a quo desestima el recurso contencioso-administrativo y confirma la resolución impugnada del Tribunal Económico Administrativo Regional de 29 de mayo de 2013, recaída en la reclamación NUM000 .

SEGUNDO.- *Planteamiento del recurso de casación para la unificación de doctrina.*

Frente a dicha sentencia, la representación procesal de don Landelino interpone recurso de casación para la unificación de doctrina afirmando que infringe lo dispuesto en los artículos 178 y siguientes de la Ley General Tributaria (LGT), en cuanto a los principios de la potestad sancionadora. En particular, lo dispuesto en el artículo 179 LGT, en cuanto a la existencia de una interpretación razonable de la norma en supuestos idénticos, en los que, incluso, los Tribunales concluyen que no resulta procedente la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Como sentencias de contraste señala sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de la Audiencia Nacional, de fecha 29 de abril de 2015 (rec. 3151/2012), y sentencias de la **Sección Segunda** de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 6 de febrero de 2015 (rec. 308/2011), 26 de enero de 2015 (rec. 307/2011) y de 29 de diciembre de 2014 (rec. 293/2011).

TERCERO.- *Naturaleza y alcance del recurso de casación para la unificación de doctrina.*

El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una **forma** de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S.15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004, "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.



Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta".

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (Rec. 2105/2011).

CUARTO .- *Comparación de la sentencia impugnada y las sentencias de contraste .*

1.- Señala el recurrente que en el supuesto que nos ocupa, la Administración tributaria le imputó los rendimientos obtenidos por una sociedad denominada PINGÜIN FILM, S.L. de la que tenía la condición de socio y administrador único, como mayores rendimientos de actividades económicas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), correspondiente al ejercicio 2007, al amparo del régimen especial de valoración de operaciones vinculadas.

Y afirma que se dan las identidades requeridas entre la sentencia impugnada y las sentencias señaladas como sentencias de contraste.

En primer lugar, respecto de los hechos debatidos, en aquella la regularización de la que surge el acuerdo de imposición de la sanción se refiere a la imputación en el IRPF del socio persona física de una sociedad profesional de los rendimientos obtenidos por ésta.

En cuanto a la pretensión, de la demanda se deduce que fue la de que se declarase la nulidad de pleno Derecho del acuerdo de imposición de la sanción. Y su fundamento era que su actuación estaba guiada por una interpretación razonable de la norma en los términos establecidos en el artículo 179 LGT , en la medida en que carece de sentido reprochar sin más el empleo de una sociedad profesional, puesto que se trata de una estructura jurídico-económica perfectamente conocida, configurada y regulada por la el legislador para acoger la actividad de los contribuyentes.

En la sentencia de contraste de la Sala de la Audiencia Nacional de 29 de abril de 2015 (rec. 3151/2012) se dice : *"en el acuerdo de liquidación dictado en relación con la entidad [...] se indica expresamente que la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento jurídico tributario, siempre que se respeten las reglas de valoración a valor normal de mercado de las operaciones vinculadas. Pero para que la utilización de sociedades quede amparada en la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, Y que, en consecuencia, de lo que se trata es de valorar la licitud, desde la perspectiva tributaria, en relación a la interposición de sociedades de segundo nivel, titularidad de los socios profesionales, que realizan la misma actividad y que facturan a la firma por los servicios profesionales prestados por el propio socio" .*

Es decir, la sentencia versa sobre la existencia de sociedad profesional. Y valora la adecuación a Derecho del acuerdo de imposición de sanción dictado como consecuencia de la regularización del IRPF del socio por sus relaciones con la sociedad profesional al amparo de lo dispuesto en el artículo 191 LGT .

La sentencia de contraste considera que la **conducta** descrita es antijurídica y típica. Pero añade textualmente: *"Ahora bien, siendo esto así, hay que plantearse si esta **conducta** merece ser acreedora de una sanción teniendo en cuenta que, aunque el criterio de la Sala, después de examinar las circunstancias de hecho concurrentes en las operaciones realizadas y los elementos probatorios obrantes en autos, es el que se ha expuesto, y en supuestos análogos es el que viene sosteniendo, por ejemplo el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencias 27/05/2014 -rec. 38/2013 - y 7/04/2015 -rec. 58/2013 -, entre otras muchas); existen otros pronunciamientos judiciales que ante actuaciones similares han llegado a resultados distintos, como el Tribunal de Justicia de Murcia en Sentencia de 30 de enero de 2015 -rec. 309/2011 -, aportada por el recurrente, entre otras.*

Ello revela que la interpretación jurídica es divergente y justifica la anulación del acuerdo sancionador en este aspecto".

En opinión del recurrente, no se puede imponer una sanción al contribuyente en la medida en que los Tribunales de Justicia -incluso la propia Administración tributaria- han adoptado decisiones distintas respecto a la adecuación a Derecho de la imposición de sanciones como consecuencia de dichas regularizaciones, e incluso sobre la adecuación a Derecho de las propias regularizaciones.

También trae a colación el recurrente algunas sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en supuestos idénticos al que nos ocupa, en las que se ha concluido no solo que los acuerdos de



imposición de sanción resultan improcedentes sino que las propias regularizaciones del IRPF dictadas al socio de las sociedades profesionales resultan contrarias a Derecho.

Alude, en concreto, a las sentencias de 6 de febrero de 2015 (rec. núm. 308/2011), de 26 de enero de 2015 (rec. 307/2011), y de 29 de diciembre de 2016 .

2.- No puede, sin embargo, compartirse el criterio expuesto. La coincidencia entre las sentencias que se comparan se refiere a categorías jurídicas que se proyectan a las circunstancias fácticas específicas de cada caso.

Las sentencias que se señalan como sentencias de contraste y otras muchas de los distintos órganos judiciales, y de este mismo Tribunal han contemplado regularizaciones y sanciones en IRPF, como consecuencia de la presencia de sociedades profesionales que han llegado a pronunciamientos diversos (Cfr. SSTs de 11 de marzo de 2015, rec. de casación unificación de doctrina 2129/2013 , y de 12 de julio de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 213/2015 , ad exemplum). Pero ello no es el resultado de unas interpretaciones jurídicas divergentes o de doctrinas distintas que haya que unificar, sino que es la consecuencia de las circunstancias particulares que se contemplan en cada caso. Es decir, como resulta de la sentencia de la Audiencia Nacional mencionada, el fallo o decisión está en **función** del examen de las circunstancias de hecho concurrentes en las operaciones concretamente realizadas y de los elementos probatorios obrantes en autos , que hace que una **conducta** típicamente antijurídica sea en unos casos culpable y no lo sea en otros.

Dicho en otros términos, no es que existan dudas interpretativas de la norma que actúen siempre como una circunstancia excluyente de la culpabilidad, sino que la exigencia de culpabilidad de la infracción tributaria concurre en unos supuestos y no en otros, en **función** de que, a la vista de las pruebas obrantes en autos, la **conducta pueda** ser **atribuible** o no a su **autor** en su **forma dolosa** o **culposa**.

En el presente caso, la sentencia de instancia razona, en términos generales y, en concreto, en el supuesto contemplado sobre la exigencia de culpabilidad, la motivación incorporada al acuerdo sancionador y sobre la improcedencia de excluir dicha culpabilidad por el acogimiento a una interpretación de la norma que pudiera considerarse razonable.

A) Respecto de la culpabilidad.

a) En general, " *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.*

Las alegaciones de la parte actora en la demanda, en cuanto a la interpretación razonable de la norma, deben ser puestas en relación con el examen de que se ha cumplido en este caso la necesaria motivación del acuerdo sancionador, sin que podamos entrar a valorar los motivos que dieron lugar a la liquidación provisional girada al actor, ya que el acuerdo de liquidación provisional no es objeto de impugnación en este recurso, en el que solo podemos examinar la cuestión expresada.

El Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo).



Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

b) Aplicación al caso concreto. Motivación del acuerdo sancionador.

En el acuerdo sancionador, de 22 de noviembre de 2011, se motiva la **conducta** del obligado tributario en el siguiente sentido:

"B) Aplicación al caso concreto

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la **conducta** del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso por los siguientes motivos:

D. Landelino era, en el ejercicio 2007, administrador único y socio único de la entidad PINGUIN FILMS, S.L.

Pese a la independencia de D. Landelino y de PINGUIN FILMS, S.L. en el orden jurídico, es evidente e 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.

En el curso de las actuaciones inspectoras se han puesto de manifiesto una serie de circunstancias que deben ser destacadas, dado que a juicio de esta Oficina Técnica, vienen a demostrar que la **conducta** del obligado tributario, D. Landelino, debe ser calificada de culpable:

- Es D. Landelino quien ha creado la sociedad, la participa, y controla, ya que desde la constitución de PINGUIN FILMS, S.L. poseía la totalidad de su capital social.

- La sociedad aporta, a juicio de esta parte, un escaso valor añadido relevante a la actividad económica realizada por su socio y administrador. De hecho, la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad.

- 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.

- La mencionada valoración, realizada por la sociedad y la persona física, ha carecido a juicio de esta Oficina Técnica 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 más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al socio y administrador de la entidad eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF. Además, la concurrencia de la persona jurídica ha permitido beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad.

En consecuencia, a juicio de esta Inspección, se aprecia el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, apreciándose culpabilidad en la actuación de la persona física así como una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física."

B) "Contestación a la alegación Primera.- Interpretación razonable de la norma.

El obligado tributario en su escrito de alegaciones considera que no procede la imposición de sanción ya que se ha puesto la necesaria diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la presentación de declaraciones veraces y sin ocultación alguna y que el ajuste practicado solo corresponde a la Administración y no pudiendo realizar el ajuste el obligado tributario.

Considera que se ha amparado en una interpretación razonable de la norma, existiendo una diferente interpretación respecto al valor entendido como de mercado de las operaciones entre socio y sociedad.

Sin embargo, a juicio de esta Oficina Técnica, los argumentos esgrimidos por el obligado tributario no le eximen de culpabilidad por los siguientes motivos:

El artículo 16.1 del TRLIS efectivamente establece que "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 hubiese correspondido por aplicación del valor normal del mercado, o un diferimiento de dicha tributación."

En el presente caso la operación vinculada consistía en la remuneración que la sociedad PINGUIN FILMS, S.L. satisfizo a D. Landelino por los servicios prestados por éste como actor.

En el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación se puso de manifiesto que el valor añadido por la sociedad a los servicios prestados por D. Landelino era realmente insignificante, pues los servicios prestados por D. Landelino a la sociedad vinculada PINGUIN FILMS, S.L. no tuvieron carácter distinto del que tuvieron los servicios facturados por ésta a sus clientes, en cuanto que, en ambos casos, la persona que los prestaba era la misma, y su contenido, idéntico.

El importe satisfecho por los clientes de PINGUIN FILMS, S.L. a la sociedad por la labor realizada para ellos por D. Landelino ascendió a 526.199,35 en 2007 y sin embargo, sorprendentemente, el trabajo realizado por D. Landelino para la sociedad, que como hemos indicado es el mismo que factura PINGUIN FILMS, S.L. a sus clientes, se valora en 63.000 €. Nos hallamos ante una diferencia abismal entre la valoración de la operación acordada entre las partes vinculadas y la valoración que resulta del procedimiento previsto en las normas tributarias. Esta diferencia entre ambos valores demuestra la falta del mínimo rigor exigible por parte de PINGUIN FILMS, S.L. y de su socio a la hora de determinar el valor de la operación vinculada, que en ningún caso atiende a la realidad de las operaciones realizadas. Por el contrario, a juicio de esta Oficina Técnica se aprecia un claro ánimo defraudatorio, siendo la única finalidad de las partes vinculadas, socio y sociedad, la de permitir al socio y administrador de la entidad eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF así como la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad.

El obligado tributario pretende eludir la responsabilidad de haber participado en la determinación de una valoración absolutamente irreal del trabajo que ha realizado amparándose en que el artículo 16.1 del TRLIS dejaba a la Administración la decisión de valorar o no a mercado las operaciones entre partes vinculadas. Sin embargo, en ningún caso debe servir la redacción dada al citado artículo para impedir a la Administración la exigencia al obligado tributario de la responsabilidad que se deriva de un acto realizado con la única finalidad de perjudicar a la Hacienda Pública.

Por tanto, no resulta válido el argumento esgrimido sobre la debida diligencia que se ha puesto en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues las declaraciones presentadas, a juicio de esta parte, no son en absoluto veraces, pues la valoración dada por el obligado tributario y su sociedad a las operaciones vinculadas realizadas no ha podido resultar de la aplicación de unos criterios ni tan solo medianamente rigurosos.

Asimismo, cabe señalar que efectivamente en aquellos casos en los que el obligado tributario se ampara en una interpretación razonable de la norma, aunque esta resulte errónea, se excluye la responsabilidad por falta del elemento subjetivo de la infracción, de acuerdo tanto por lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como en una constante jurisprudencia.

El Tribunal Supremo ha manifestado que para excluir la responsabilidad las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 20-11-1991 determinó que "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible". Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, en más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad".

Por ende la invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por



no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

En el caso que nos ocupa, el obligado tributario se ha limitado a alegar la inexistencia de culpabilidad amparándose en una interpretación razonable de la norma pero no indica los motivos que le indujeron a interpretarla en sentido contrario al de la Administración, ni tan siquiera la interpretación que ella hizo de la norma y en la que se amparó, en orden a calificar su **conducta** como no culpable.

En el presente caso la claridad y evidencia de los hechos no dejan margen a la interpretación, sin que la diferencia entre lo declarado por el obligado tributario y lo comprobado por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria".

C) Contestación a la alegación Segunda.- Falta de culpabilidad.

"En relación a las alegaciones formuladas por el obligado tributario en este punto ha de indicarse en primer lugar que la Inspección en ningún caso ha entrado a discutir sobre la posibilidad de crear sociedades mercantiles para la prestación de servicios profesionales y artísticos, dado que es una realidad de nuestro Derecho Financiero y Tributario: la legislación española permite la utilización de sociedades en el desarrollo de actividades profesionales.

La cuestión que se trata de poner de relieve en el presente expediente es la siguiente: los servicios prestados por el socio a su sociedad y los servicios facturados por la sociedad a sus clientes son idénticos. Esta es una realidad que en ningún caso puede ser discutida. En los dos casos se trata de servicios consistentes en la intervención como actor del socio, Landelino , en diversas películas cinematográficas, por lo que no debieron diferir en cuanto a su valoración. Se trata por tanto de un servicio artístico, de carácter personalísimo que únicamente podía ser desempeñado por Landelino . Por este motivo, no resulta en ningún caso "temerario, injustificado ni generalista", como alega el obligado tributario, afirmar que la actividad realizada podría realizarse por el socio directamente.

Dicha afirmación no significa que no se permita a una persona física desarrollar su actividad a través de una sociedad, pues la Ley así lo permite. Ahora bien, lo que en ningún caso se debe consentir es que la creación de una sociedad permita al socio persona física ver disminuida su imposición en el IRPF gracias a una valoración del servicio prestado a través de su sociedad que parece resultar de la aplicación unas reglas ajenas por completo a cualquier criterio mínimamente razonable.

Por otra parte, hay que señalar que respecto al valor añadido que la sociedad aporta al servicio prestado por el socio, se reitera esta parte en su afirmación de que es nulo. La única diferencia que existe entre la valoración del servicio facturado por la sociedad a sus clientes y el prestado por el socio a la sociedad radica en los gastos incurridos para que el socio pudiese llevar a cabo su labor como actor.

En lo que a los gastos no admitidos como deducibles para la sociedad se refiere y que en consecuencia no se han tenido en cuenta para la determinación del valor de las operaciones vinculadas, es una cuestión que ha sido debidamente fundamentada en el correspondiente acuerdo de liquidación de la entidad y que no debe ser valorada nuevamente.

Concluye el obligado tributario la alegación Segunda señalando que la discrepancia en lo que debe ser considerado valor de mercado no puede implicar la comisión de una infracción.

En este punto nos remitiremos a los argumentos expuestos en la contestación a la alegación primera en la que dicha cuestión ya fue objeto de análisis.

D) Contestación a la alegación tercera.

"Finalmente, en relación con la alegación formulada sobre el régimen sancionador específico recogido en el artículo 16.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , cabe señalar que dicho precepto se refiere al incumplimiento de las obligaciones formales que la normativa más reciente ha impuesto a los obligados tributarios. Sin embargo, la cuestión que se valora en el presente caso no ha sido en ningún momento la falta de cumplimiento de esas obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, que no resultan exigibles hasta el 19/02/2009.

En el presente caso la cuestión que se dirime es la existencia de culpabilidad en la **conducta** de obligado tributario, tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 , consistente, en la falta del mínimo rigor exigible por parte de D. Landelino y de su sociedad a la hora de determinar el valor de la operación vinculada, que en ningún caso atiende a la realidad de las operaciones realizadas. Por el contrario, a juicio de esta Oficina Técnica se aprecia un claro ánimo defraudatorio, siendo la única finalidad de las partes vinculadas, socio y sociedad, la de permitir al socio y administrador de la entidad eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF así como la deducción en sede de la sociedad de gastos relacionados con la propia actividad [...].



Pues bien, de tal motivación se deduce que la administración ha razonado por qué entiende que la **conducta** del actor era culpable, dados los extensos y pormenorizados argumentos reproducidos, y por ello debe considerarse suficientemente motivado a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo en el acuerdo sancionador, ya que no se produce una simple manifestación genérica de la **conducta** del sujeto pasivo, sino que se concreta e individualiza en qué consistió la intencionalidad de su **conducta**, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria origen del acuerdo sancionador, al valorar de **forma** incorrecta las operaciones vinculadas, puesto que se señala por la administración que los servicios prestados por el socio a la sociedad Pingüin SL y los servicios facturados por la sociedad a sus clientes eran idénticos, ya que, en ambos casos, se trataba de servicios consistentes en la intervención como actor del socio D. Landelino , en diversas películas cinematográficas, por lo que debieron diferir en cuanto a su valoración y por ello, se razona por la administración, que era un servicio artístico, de carácter personalísimo, que únicamente podía ser desempeñado por D. Landelino , lo que se relaciona con que, con esa valoración, se permitía al socio, persona física, ver disminuida su imposición en el IRPF y la deducción de determinados gastos. A continuación la AEAT conecta esos hechos con la intencionalidad de la **conducta**, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, apreciándose además, la claridad de la norma tributaria, sin que existiese interpretación razonable de la misma, con lo que se cumple lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero , de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre , por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario".

Obviamente, aunque todas las sentencias citadas como de contraste tratan de la cuestión de la culpabilidad, incluso respecto de las consecuencias en el IRPF derivadas de la existencia de sociedades profesionales, los supuestos de hecho son diferentes y no pueden 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 las que se ofrecen como contradictorias, 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 : "los servicios prestados por el socio a su sociedad y los servicios facturados por la sociedad a sus clientes son idénticos. Esta es una realidad que en ningún caso puede ser discutida. En los dos casos se trata de servicios consistentes en la intervención como actor del socio, Landelino , en diversas películas cinematográficas, por lo que no debieron diferir en cuanto a su valoración. Se trata por tanto de un servicio artístico, de carácter personalísimo que únicamente podía ser desempeñado por Landelino . Por este motivo, no resulta en ningún caso "temerario, injustificado ni generalista", como alega el obligado tributario, afirmar que la actividad realizada podría realizarse por el socio directamente.

Dicha afirmación no significa que no se permita a una persona física desarrollar su actividad a través de una sociedad, pues la Ley así lo permite. Ahora bien, lo que en ningún caso se debe consentir es que la creación de una sociedad permita al socio persona física ver disminuida su imposición en el IRPF gracias a una valoración del servicio prestado a través de su sociedad que parece resultar de la aplicación unas reglas ajenas por completo a cualquier criterio mínimamente razonable [...] A continuación la AEAT conecta esos hechos con la intencionalidad de la **conducta**, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho [...]."

Solo corrigiendo dichas 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.

QUINTO .- Decisión de la Sala .

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 las sentencias 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 debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de don Landelino , contra sentencia, de fecha de fecha 2 de diciembre de 2015, 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. 982/2013, 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 Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.