

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ072876

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de febrero de 2019

Vocalía 1.^a

R.G. 4763/2015

SUMARIO:

IRPF. Reglas especiales de valoración. Estimación de rentas. Operaciones vinculadas. Tasación pericial contradictoria. El contribuyente alega falta de información del derecho de promover la tasación pericial contradictoria, y en apoyo de sus pretensiones se citan resoluciones de TEAC, entre ellas se cita doctrina que establece que las únicas cuestiones que pueden ser revisadas en vía económica-administrativa son las relativas a aspectos formales mientras que aquellas que conciernen a los aspectos materiales de la valoración deben ser discutidas mediante el procedimiento de tasación pericial contradictoria. También alude a que al ser la tasación pericial contradictoria un medio de impugnación de valores, ha de comunicarse al obligado tributario a través de la correspondiente notificación. Pues bien, para dar respuesta a esta alegación se trae a colación el art. 16 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) que en sus apdos. 4 y 9, establece los métodos para la determinación del valor normal del mercado así como que reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a unas determinadas normas. Por su parte, el art. 21.3 del RD 1777/2004 (Rgto. IS) establece que cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apdo. 4 del art. 16 de la Ley del Impuesto haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el art. 57.1 de la Ley 58/2003 (LGT), el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho.

Pues bien, dado que en el caso analizado la Inspección de los tributos no ha hecho uso de ninguno de los medios establecidos en el art. 57.1 de la Ley 58/2003 (LGT), habiéndose limitado a aplicar el denominado método del precio libre comparable interno conjunto de la operación, que es una técnica de valoración no reflejada en el art. 57.1 de la Ley 58/2003 (LGT), el Tribunal rechaza las alegaciones del contribuyente. Por lo tanto, al no proceder la tasación pericial contradictoria carece de sentido la notificación al contribuyente de tal procedimiento, por lo que las resoluciones del TEAC citadas por él no son de aplicación en el caso controvertido, de forma que también procede desestimar esta alegación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 16, 18, 20 y 21.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 41.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 179, 183, 191, 239, 242 y 243.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-04763-2015	14/05/2015	01/06/2015
00-04764-2015	14/05/2015	01/06/2015

Las anteriores reclamaciones se han acumulado por este Tribunal y se considera que la acumulación implica que a partir de ese momento existe un único procedimiento económico-administrativo de reclamación, por lo que en la decisión o "fallo" de esta resolución se utilizará el singular, aunque previamente a la acumulación existían varias reclamaciones independientes.

Segundo.

Habiéndose llevado a cabo actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el concepto impositivo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009-2010-2011-2012 (iniciadas en fecha 1 de abril de 2014), se formalizó en fecha 14 de octubre de 2014, acta **A02** - ... por el concepto y períodos señalado.

La regularización practicada resulta de valorar, a valor normal de mercado, las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y la sociedad **X... S.L.** con NIF ..., atendiendo a la vinculación existente.

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

A) El obligado tributario, cuya actividad profesional es la de Abogado, es socio (con un porcentaje de participación del 50%) de la entidad **X... S.L.**, (ostentando el restante 50% de participación su cónyuge, D^a **Lx...**, con NIF ...), y a la vez es administrador solidario de la misma, de la que no percibe retribución alguna.

Además el obligado tributario tiene una participación en el capital social de las sociedades **Z... SLP** y **K... SL**, del 29,57% y 29,83% respectivamente, siendo miembro del Consejo de Administración de ambas y de las que percibe retribuciones como rendimientos de actividades económicas en los ejercicios objeto de comprobación, por la prestación de las siguientes actividades:

- Gestión, dirección y representación de **Z... SL**.
- Actividad precontenciosa. Es la fase en la que se preparan los informes de responsabilidad patrimonial y se asiste a las comisiones de seguimiento de seguros.
- Actividad judicial. Dirección letrada de procesos contencioso-administrativos. Procedimientos ante la jurisdicción civil y penal, juicios rápidos y juicios de faltas.
- Impartición de conferencias y jornadas de formación.

B) A su vez, **X... S.L.** está dada de alta en los epígrafes de IAE 841 "Servicios jurídicos" y 442.1 "Fabricación de artículos de Marroquinería y Viaje", y su domicilio coincide con el declarado en el IRPF por sus socios como su residencia habitual hasta el 21 de julio de 2009 que se traslada a la calle ...

Según el artículo 2 de los Estatutos, modificado mediante escritura de 21 de julio de 2009, el objeto social es el siguiente:

"ARTÍCULO 2. La Sociedad tiene por objeto:

- El arrendamiento y prestación de servicios jurídicos, de consultoría y técnicos.
- La preparación y organización de estudios y cursos en su más amplio sentido.
- La edición, publicación y distribución de dichos estudios en cualquier medio o formato conocido o que pudiera aparecer.
- Compraventa de inmuebles.
- La reforma, diseño y decoración de inmuebles.
- El arrendamiento de bienes y equipos de oficina.
- La importación y exportación de prendas de vestir y artículos de moda.
- Fabricación y venta al por mayor y al por menor de toda clase de prendas de vestir y complementos."

De la documentación aportada en el curso de las actuaciones se deduce que, analizando la actividad de la sociedad, se pueden distinguir claramente los ingresos procedentes de la actividad de "Fabricación de artículos de marroquinería y viaje" desarrollada bajo la dirección de Doña **Lx...** (cónyuge de D. **Jx...** y socia y administradora

solidaria junto a su esposo de **X... SL**), de los ingresos procedentes de los servicios jurídicos, (que la Inspección y considera prestados por Don **Jx...**), a las sociedades **Z... SLP** y **K... SL**.

La mayoría de los ingresos de explotación de **X... SL** están relacionados con los servicios de consultoría y asesoramiento en los que intervenía como profesional, de manera directa y personal, D. **Jx...**

C) En el curso de las actuaciones, la Inspección consideró que D. **Jx...**, que no percibe retribución alguna de la sociedad **X... SL**, es el que a través de sus servicios jurídicos obtiene para aquella los ingresos procedentes de **Z... SLP** y **K... SL**, por lo que ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre **X... SL** y su socio y administrador D. **Jx...**, por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, en el artículo 16 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 16 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

En fecha 15 de abril de 2015, se dictó acuerdo de liquidación derivado del acta anterior. En el mismo, se considera la diferencia entre lo declarado por el reclamante en su autoliquidación del impuesto y el importe del valor de mercado correspondiente a los servicios prestados a la sociedad como mayor importe de su base imponible en el IRPF, respetando la calificación del rendimiento realizada por el obligado tributario en las declaraciones presentadas. De ello, resultó una cantidad a ingresar por importe de 2.162.024,45 euros.

Tercero.

En consecuencia, paralelamente a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación en relación con **X... SL** por el IS de los ejercicios 2009 a 2012, ambos incluidos, que han finalizado con incoación de acta de disconformidad (**A02 ...**) y su correspondiente acuerdo de liquidación, en el que se ha procedido a efectuar una valoración de una operación vinculada a precio de mercado entre el obligado tributario y la mencionada sociedad, y en consecuencia se redujo la base imponible de la persona jurídica, procediendo la devolución de ingresos que ésta había efectuado en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

Dicho acuerdo ha sido recurrido ante el Tribunal Regional de Madrid por la sociedad mediante reclamación nº 28/11262/15, que la desestimó mediante resolución de fecha 20 de diciembre 2018.

Cuarto.

Como consecuencia de los hechos descritos, el 15 de abril de 2015 se dicta acuerdo de imposición de sanción al reclamante por haber cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación por aplicación improcedente de la deducción del 5% de gastos de difícil justificación, que el actuario califica la infracción como leve para los ejercicios 2010, 2011 y 2012 y graduada al 50%, y por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 16.10 del TRLIS, no aportar documentación, que el actuario califica la infracción como grave y graduada al 15% para los periodos 2009-2010-2011 y 2012, por importe total a ingresar de 627.963,99 euros.

El inspector actuario considera que en la conducta del obligado tributario se aprecia el requisito subjetivo preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria ya que en los ejercicios comprobados no aportó la documentación a la que estaba obligado, no declaró la operación vinculada por su valor de mercado, y en los ejercicios 2010-2011 y 2012 se dedujo gastos que no eran deducibles.

Quinto.

El obligado tributario manifestó su disconformidad con el acuerdo de liquidación mediante la interposición de la reclamación económico-administrativa RG 00-04763-2015 ante este Tribunal Económico Administrativo Central, y puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, el contribuyente presenta escrito en el que básicamente reitera las alegaciones que ya había formulado ante la Inspección, y que en síntesis se concretan en:

1. Anulabilidad del acuerdo de liquidación por adolecer de defectos formales que causan indefensión al obligado tributario, omisión de la capacitación técnica de la persona que realiza la valoración pues no consta en el expediente ni la titulación ni la formación concreta y adecuada de la actuario para poder valorar la operación en

cuestión. Cita en apoyo de sus argumentos resolución de este Tribunal de fecha 5 de septiembre de 2013, entre otras.

2. Anulabilidad del acuerdo de liquidación por adolecer de defectos formales que causan indefensión al obligado tributario, falta de información del derecho de promover tasación pericial contradictoria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 21 del Real Decreto 1777/2004 y artículo 135 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Cita en apoyo de sus argumentos resolución de este Tribunal de fecha 5 de septiembre de 2013 entre otras.

3. Anulabilidad del acuerdo de liquidación por ser contrario al ordenamiento jurídico. Exceso de imputación de rentas al obligado tributario por no haber considerado la operación vinculada entre la sociedad y la otra socia y administradora de la sociedad.

Sin embargo una parte de los servicios prestados por la sociedad a las citadas entidades, en concreto, la parte relativa al asesoramiento contable fiscal, es desarrollada bajo la coordinación y dirección por la otra socia Dña. **Lx...** que es licenciada en Ciencias Empresariales y que cuenta con importante formación de postgrado de Contabilidad contando con experiencia acreditada en el sector financiero y de la consultoría económica (**Y, N..., del Grupo P**).

4. Anulabilidad del acuerdo de liquidación por contravenir lo dispuesto en el artículo 16 del TRIS así como las Directrices de la OCDE en materia de precios de Transferencia ya que el método aplicado no se corresponde con ninguno de los previstos en la normativa, el método del precio libre comparable, dicho método la Inspección lo utiliza para determinar el valor de mercado de la operación vinculada comparándolo con el precio que **Z... SLP** y **K... SL** paga a **X...**, siendo evidente que no es un precio fijado entre partes independientes pues ambas entidades están asimismo vinculadas vía participación de D. **Jx...** que es socio y administrador de ambas entidades por lo que los precios fijados no pueden fijarse como precio libre comparable.

5. Anulabilidad del acuerdo de liquidación por contravenir lo dispuesto en el artículo 16 del TRIS, incorrecta determinación del valor de mercado por no considerar determinados gastos en los ejercicios 2009-2011 por entender que no están vinculados con la obtención de ingresos procedentes de las mencionadas sociedades terceras.

En apoyo de sus argumentos cita resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, de fecha 15 de enero de 2015, en la reclamación 08/02626/2013.

6. Que este erróneo proceder de la Administración tiene en la práctica el mismo efecto final que el que buscaba el derogado régimen de sociedades transparentes.

Sexto.

Contra el acuerdo de imposición de sanción, el interesado interpuso la reclamación económico-administrativa RG 00-04764-2015 ante este Tribunal y puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, el contribuyente presenta escrito en el que reitera las alegaciones que ya había formulado ante la Inspección y que, en síntesis se concretan en:

- La ausencia del elemento objetivo, no se realiza la conducta típica, pues no cabe utilizar la incorrecta valoración para determinar una supuesta obligación documentación y sancionar en consecuencia.
- Ausencia del elemento subjetivo de la culpabilidad
- Causa eximente de responsabilidad. Interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de los actos impugnados

Cuarto.

Comenzando con la reclamación RG 00-04763-2015 referida a la liquidación, la primera cuestión a resolver es la alegación relativa a la anulabilidad del acuerdo de liquidación por omisión de la capacitación técnica de la persona que realiza la valoración, al no constar ni la titulación ni la formación concreta y adecuada de la actuario para poder valorar la operación.

La normativa aplicable al presente motivo de regularización son los artículos 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto (RIS) aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, todos ellos en la redacción vigente para los periodos 2009 a 2012, a los que se remite el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

Según el apartado 1 del artículo 16 del TRLIS:

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

El apartado 2 del mismo artículo 16 del TRLIS establece:

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

Por lo tanto, de la redacción de dichos preceptos es evidente que es la propia normativa la que faculta a la Inspección, siendo indiscutida la existencia de vinculación entre las partes, para la valoración a precio de mercado de la operación en cuestión. En cuanto a la capacitación técnica del actuario y del Inspector Jefe para la valoración de empresas, cabe responder que la misma queda acreditada por su pertenencia al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Así se ha pronunciado este TEAC, entre otras muchas, en las resoluciones de 22-11-2007 RG 2125-2006 ó 05-11-2011 RG 7605-2008, si bien referidas a la regulación anterior a la aplicable en el presente supuesto. En todo caso, debe rechazarse que el que no se exprese la titulación constituya un defecto de suficiente entidad para anular el acto por producir indefensión. Las sentencias y la propia resolución de este TEAC que se reflejan en las alegaciones, no se oponen a la anterior conclusión, pues se trata de casos distintos y en el presente caso la valoración se hace por una persona que pertenece al mencionado Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, que, por su propia pertenencia a dicho Cuerpo, tiene suficiente capacitación técnica para utilizar el método del precio libre comparable interno conjunto de la operación.

Quinto.

Por lo que hace referencia a la segunda cuestión, se alega falta de información del derecho de promover la tasación pericial contradictoria, y en apoyo de sus pretensiones se citan resoluciones de este TEAC, entre ellas la de 5 de septiembre de 2013, en la que se cita doctrina que establece que las únicas cuestiones que pueden ser revisadas en vía económica administrativa son las relativas a aspectos formales mientras que aquellas que conciernen a los aspectos materiales de la valoración deben ser discutidas mediante el procedimiento de tasación

pericial contradictoria. También se cita la resolución de 15 de marzo de 2012 que determina que al ser la tasación pericial contradictoria un medio de impugnación de valores ha de comunicarse al obligado tributario a través de la correspondiente notificación.

Para dar respuesta a esta alegación cabe traer a colación el citado artículo 16 del TRLIS en sus apartados 4 y 9 que establecen:

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

(...)

9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza."

Por su parte, artículo 21.3 del RIS establece que:

"Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho (...)."

A juicio de este Tribunal el tenor literal del artículo transcrito es lo suficientemente claro como para resolver la cuestión aquí planteada en contra de las pretensiones del reclamante, dado que la Inspección de los tributos no ha hecho uso de ninguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 LGT, habiéndose limitado a aplicar el denominado método del precio libre comparable interno conjunto de la operación, que es una técnica de valoración no reflejada en el artículo 57.1 LGT. En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en la resolución de 02-03-2017 RG 00-5132-2016 que señala que "... no en todos los métodos de valoración cabe admitir la práctica de la tpc, pues que duda cabe que, por ejemplo, los métodos relativos a precios de transferencia utilizados por la OCDE no se alinean en los medios que el artículo 57.1 de la LGT contempla ...".

Por lo tanto, al no proceder la Tasación Pericial Contradictoria carece de sentido la notificación al reclamante de tal procedimiento, por lo que las resoluciones de este TEAC citadas por el reclamante no son de aplicación en el caso controvertido, de forma que también procede desestimar esta alegación.

Sexto.

La tercera cuestión planteada hace referencia al exceso de imputación de rentas al obligado tributario por no haber considerado la operación vinculada entre la sociedad y la otra socia y administradora de la sociedad. Manifiesta el interesado que en el curso de las actuaciones acreditó que una parte de los servicios prestados por

X... SL a las sociedades **Z... SLP** y **K... SL**, concretamente la parte relativa al asesoramiento contable y fiscal, es desarrollado bajo la coordinación y dirección de la otra socia, Dña **Lx...**, que es licenciada en Ciencias Empresariales y que cuenta con importante formación postgrado y con experiencia acreditada en el sector financiero y de consultoría económica, entendiéndose la reclamante que dicha formación es más que suficiente para la correcta prestación de servicios profesionales, a través de **X... SL**, a las mencionadas sociedades.

Tales afirmaciones, no obstante, carecen de apoyo en pruebas que lo acrediten, pues no existen indicios en el expediente administrativo que prueben la dedicación a la actividad de asesoría profesional ni de tramitación administrativa en ningún tipo de expedientes relacionados con las citadas sociedades por Dña. **Lx...**, cuya actividad, según manifestaciones de la propia interesada, es la de "fabricación de artículos de marroquinería y viaje", desarrollada bajo el nombre comercial de **W**, así, en la diligencia nº 5 de fecha 8 de septiembre de 2014, Dª **Lx...** manifiesta que es la directora que controla todas las operaciones de la empresa: departamento de diseño y producción a quien se le reportan resultados y demás, apoyándole su asistente personal, Dª **Gx...**, que se encarga de revisar la facturación y documentación necesaria; y que Dª **Tx...** es la responsable de diseño y comercialización de los productos de **W**;

Por contra la Inspección en el acuerdo de liquidación ha analizado numerosos indicios, que obran en el expediente tales como:

- Solo resulta como prestador de los servicios contenidos en las facturas emitidas por **X... SL** a las sociedades clientes **Z... SLP** y **K... SL**, el otro socio al 50% y administrador, D. **Jx...** que en diligencia nº 2 de 18.06.14, el representante de la entidad manifestó que "El socio administrador D. **Jx...** ha colaborado en la prestación de servicios de resolución de consultas. A estos efectos debe señalarse que dado que la valoración de las operaciones con el mismo no supera el importe de 250.000 euros, no existe obligación de documentación de dicha operación vinculada, de conformidad con lo dispuesto en el art. 16.2 del TRLIS".

- El hecho de que D. **Jx...** sea socio de las sociedades **Z... SLP** y **K... SL**, junto con otros socios personas físicas, y que en regularizaciones paralelas a estas personas se ha comprobado que también prestan servicios jurídicos a dichas sociedades, a través de otras vinculadas, y en las que han reconocido ser los únicos prestadores de este tipo de servicios.

- Que es Don **Jx...**, y no **Lx...**, el fundador, socio y miembro del consejo de administración, tanto de **Z... SLP** como de **K... SL**.

Lo expuesto avala la conclusión de que es el reclamante el que prestaba a las mencionadas sociedades los servicios jurídicos cualificados a través de **X... SL**, y que la facturación de esta a aquellas tiene como origen el trabajo profesional cualificado prestado en exclusiva por el Sr. **Jx...**, debiendo concluir que la sociedad vinculada no tiene medios humanos cualificados, en contra de lo alegado, mas allá que el propio reclamante, para poder llevar a cabo la citada actividad por la que factura a terceros.

Por lo tanto procede igualmente desestimar esta alegación.

Séptimo.

La cuarta cuestión referida a que el método aplicado no se corresponde con ninguno de los previstos en la normativa prevista en el artículo 16 del TRLIS así como en las Directrices de la OCDE en materia de precios de Transferencia.

Artículo 16 del TRLIS dispone: "Operaciones vinculadas".

(...)

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

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

Los hechos constitutivos de la operación vinculada son los siguientes: La operación a valorar son los trabajos de asesoría jurídica realizados por D. **Jx...** para la empresa **X... SL** (de la que dicho socio es accionista al 50%). Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por **X... SL** a **Z... SLP** y **K... SL** que, en todos los casos, requerían la intervención de D. **Jx...**

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes, D. **Jx...** y **X... SL**, no se ajusta al valor normal de mercado ya que los ingresos percibidos de terceros (**Z... SLP** y **K SL**) por la entidad **X... SL**, con motivo de las intervenciones de D. **Jx...**, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a D. **Jx...**, por su condición de profesional, dado que D. **Jx...** no percibe retribución alguna de la sociedad **X... SL** y, sin embargo, los ingresos obtenidos por **X... SL** gracias exclusivamente a la actividad profesional de D. **Jx...** ascendieron a las cantidades que se indican en el acuerdo de liquidación.

Del examen del expediente resulta acreditado que se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, tanto subjetivos, puesto que las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas en el sentido del artículo 16, apartado 3, letra a) y b) del TRLIS, como objetivos, puesto que la retribución percibida es muy inferior (no existe retribución alguna) y por lo tanto lo pactado no se ajusta al valor normal del mercado, dado que los servicios prestados por el socio a la sociedad vinculada no tienen carácter distinto a los facturados por ésta sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma, por lo que no deberían diferir tanto en su valoración, por lo que es de plena aplicación el artículo 16 del TRLIS, al existir, en las relaciones entre el socio y la entidad de la que además es administrador, operaciones vinculadas.

En cuanto al método de valoración, del precio libre comparable, previsto en el citado artículo 16.4 en el mismo sentido se expresan las Directrices de la OCDE:

2.13 El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables....

2.14 ... Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. Por tanto, en esos casos, este método es preferible a los demás.

El análisis de comparabilidad es un elemento importante en la aplicación del principio de plena competencia. Para realizarlo, es necesario comparar las condiciones de la operación entre partes asociadas ("operaciones vinculadas") con las condiciones de operaciones similares entre partes independientes ("operaciones no vinculadas comparables" o "comparables"). Las condiciones de una operación vinculada se establecen, o se examinan, tomando como referencia las condiciones observadas en operaciones no vinculadas comparables. Para aplicar el principio de plena competencia a las operaciones vinculadas es necesario conocer a fondo las características de la operación vinculada que se desea comparar. A este proceso se hará referencia como "delimitación precisa" de la operación vinculada. Una vez conocida esta información, debe seleccionarse el método más adecuado de determinación de los precios de transferencia, e identificarse una posible operación no vinculada, que pueda considerarse comparable.

De acuerdo con la Guía práctica de la OCDE, este es el esquema del proceso que se sigue para determinar las circunstancias y características económicas pertinentes de una operación realizada por un contribuyente con una empresa asociada, y que es objeto de un análisis de comparabilidad de los precios de transferencia:

- I. Análisis del conjunto de las circunstancias del contribuyente.
- II. Delimitación precisa de la operación vinculada.
- III. Revisión inicial de posibles fuentes de información sobre comparables.
- IV. Selección del método más adecuado para la determinación de los precios de transferencia.
- V. Identificación de comparables potenciales.
- VI. Ajustes de comparabilidad (cuando corresponda).
- VII. Interpretación.

Así, a la hora de efectuar una delimitación precisa de la operación vinculada, normalmente suelen considerarse las cinco características económicamente pertinentes, también denominadas factores de

comparabilidad, puesto que permiten identificar con precisión los rasgos de una operación vinculada que serán el punto de partida del análisis de comparabilidad. Estos factores de comparabilidad son: las características de los bienes o servicios, funciones y riesgos asumidos por las partes, cláusulas contractuales, circunstancias económicas y estrategias empresariales. Entre éstos, destaca como clave el análisis funcional.

En este mismo sentido, establece el artículo 16.2 del RIS lo siguiente:

"2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias"

Una vez delimitada de forma precisa esta operación vinculada, y efectuado este análisis de comparabilidad, se puede proceder a determinar el método más apropiado y a identificar comparables pertinentes, externos o internos. Por comparables internos se entienden las operaciones comparables efectuadas entre una parte interviniente en la operación vinculada y una parte independiente. Los comparables externos son operaciones comparables efectuadas entre dos empresas independientes, ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada. En el caso que nos ocupa, el objeto de la operación vinculada cuya retribución se pretende valorar a valor de mercado lo constituye la prestación de los servicios profesionales del reclamante a la sociedad teniendo en cuenta que el servicio a valorar tiene carácter personalísimo.

En el presente caso, a efectos de determinar el valor de mercado el comparable utilizado por la Inspección ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros (**Z... SLP** y **K... SL**) de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por su socio y administrador. La valoración fue realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

Para la determinación de estos valores se ha procedido de la siguiente manera. Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad **X... S.L.**, como contraprestación de los servicios personalísimos prestados por D. **Jx...**, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios. Efectivamente, en el presente caso, el mejor método de comparación en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene ingresos por los servicios prestados por la persona física, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que el Sr. **Jx...** presta a la sociedad **X... SL** equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio, en cuanto que ha tenido efectivamente en cuenta, y así queda suficientemente razonado en el Acta y acuerdo, qué partidas de gasto contabilizadas por la sociedad estaban efectivamente relacionadas con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo.

Y en todo caso, aunque exista vinculación entre D. **Jx...** y las sociedades **Z... SLP** y **K... SL**, la Inspección habría aplicado el método más beneficioso para la entidad reclamante, ya que sería de prever que los precios fijados

entre **Z... SLP** y **K... SL** y la sociedad **X... SL** serían en todo caso, inferiores a las convenidas por partes no vinculadas independientes.

Expuesto lo que antecede, se entiende contestada la última alegación efectuada por el reclamante relativa a que con el proceder de la Inspección se ha aplicado el régimen de transparencia fiscal, puesto que la Administración se ha limitado a aplicar la normativa vigente que la faculta para valorar la operación vinculada a precio de mercado..

Octavo.

En cuanto a la alegación referida a la incorrecta determinación del valor de mercado por no considerar determinados gastos, el reclamante en apoyo de sus argumentos cita la resolución del TEAC de Cataluña de fecha 15 de enero de 2015, en la reclamación RG 08/02626/2013. A este respecto este TEAC debe poner de manifiesto que, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, están vinculados por la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y las resoluciones y actos que se fundamenten en la misma lo harán constar expresamente, según establece el artículo 239.8 de la LGT (antes de la reforma realizada en la LGT por la Ley 34/2015 se recogía en el artículo 239.7 con la misma redacción). También están vinculados por el criterio unificado del TEAC y por la doctrina de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina conforme a los artículos 242.4 y 243.5 de la LGT.

Las resoluciones de un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local que expresen un criterio sólo vinculan al propio Tribunal, de acuerdo con el citado artículo 239.8 de la LGT, que establece que el criterio establecido por su Pleno vincula a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales, pero no expresa que vincule a otros Tribunales distintos y, por ello, no vinculan a este TEAC.

Respondiendo ya a la alegación efectuada, entiende el reclamante que no se ha aplicado correctamente el método de precio libre comparado, al haberse computado solo los ingresos, pero no los gastos inherentes a la obtención de los mismos. Considera el reclamante que un criterio más acertado sería el de la imputación de gastos directos de cada una de las actividades, y los comunes de acuerdo a la facturación de las mismas y en este sentido se ha acreditado cuáles son los gastos imputables a la actividad de asesoramiento. Por ello solicita la imputación de los gastos correspondientes al 66,66% para los periodos 2009 a 2011 (por dedicarse a la prestación de servicios de asesoramiento tres personas: D^a **Lx...** y su asistente que se dedicaban al 50% a las dos actividades; y D. **Jx...** dedicado exclusivamente al asesoramiento), y el 50% de los gastos del periodo 2012 (dos personas dedicadas exclusivamente a la actividad de asesoramiento y dos a las dos actividades, de seis en total).

Dicha alegación debe desestimarse pues de la comprobación inspectora, tal y como se ha expuesto en los Fundamentos anteriores, no ha quedado acreditado que Doña **Lx...**, en los periodos regularizados en **X...**, se hubiera dedicado a prestar servicios jurídicos para **Z... SLP** y **K... SL**; y en cuanto al resto del personal, con excepción de las empleadas D^a **Px...** que fue contratada en junio de 2012 (cuyo gasto si ha sido admitido por la inspección) y D^a **Cx...** que la sustituyó en el 2013, no se acreditó tampoco que hubieran participado o colaborado en la prestación de los mencionados servicios jurídicos, sino que dicho personal trabajaba en la actividad de fabricación de artículos de marroquinería, y por ello no puede considerarse como gasto vinculado a la obtención de ingresos derivados de **Z... SLP** y **K... SL**.

Todo lo expuesto lleva a que este Tribunal rechace todas las alegaciones referidas a la liquidación, por lo que debe desestimarse la reclamación referida a la misma, confirmando dicha liquidación.

Noveno.

En cuanto a la reclamación RG 00-04764-2015 referida a la sanción impuesta, el interesado alega inexistencia de culpabilidad o negligencia para la apertura del procedimiento sancionador.

Entrando en el análisis de la culpabilidad, se debe señalar que el elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal cuando el artículo 183.1 de la LGT establece:

"Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."

El artículo 16.10 del TRLIS en su redacción vigente para los ejercicios inspeccionados establece lo siguiente:

"10. Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior.

Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados."

Las obligaciones de documentación en relación con las operaciones vinculadas están recogidas en el art. 16.2 del TRLIS en los siguientes términos (redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril):

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

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, (8 millones de euros en el ejercicio 2009) siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán

documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas."

En este sentido, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, introduce, entre otras modificaciones, las obligaciones de documentación en desarrollo del artículo 16.2 del TRLIS, en concreto, en la Sección 3ª y en la Sección 6ª del capítulo VI del título I del citado Real Decreto. Mientras la disposición transitoria tercera del mismo dispone que:

"Las obligaciones de documentación establecidas en la sección 3ª y en la sección 6ª del capítulo V del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor del presente Real Decreto."

El Real Decreto 1793/2008 entró en vigor el 19 de noviembre de 2008, por lo que las obligaciones de documentación reguladas en la sección 3ª y 6ª del capítulo V del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades entran en vigor el 19 de febrero de 2009.

Posteriormente, el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, y para los períodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009 modificó los apartados 3 y 4 del artículo 18 y el apartado 3 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y añadió el apartado 5, para simplificar las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

El artículo 18 del RIS, modificado por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, y por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, regula la obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, y por lo que afecta a esta comprobación, dispone:

"1. A los efectos de lo dispuesto en artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación.

Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

2. La documentación a que se refiere esta sección deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto. (...).

Conviene destacar que el artículo 16.10 del TRLIS en su número 2º establece la incompatibilidad entre esta sanción y la que proceda por aplicación del art. 191 de la LGT, en los siguientes términos:

"(...) Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.

(...)"

La culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria, y el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo

de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales" (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan 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. A este respecto, la LGT recoge en el artículo 179, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y, entre ellos, tras las letras a), b) y c), expone:

"d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados."

Y la acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción debe producirse en el propio expediente sancionador en los términos expuestos por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de junio de 2008 al afirmar que,

"en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad".

Debe valorarse por tanto si la concurrencia de culpabilidad ha sido justificada por la Inspección en el propio acuerdo de imposición de sanción. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba de la culpabilidad, que corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (Sentencia de 20 de diciembre de 2012, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina nº. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la Sentencia de la misma fecha en Recurso de Casación nº 4320/2011, en la que se determina que la Administración debe hacer:

"explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción".

Pues bien, la aplicación al caso concreto, tal y como se expone en el acuerdo sancionador, el obligado tributario, no ha aportado la documentación que conforme a lo previsto en el artículo 16 apartado 2 del TRLIS se ha establecido en el artículo 20.3 letra e) del RIS que deben mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

Asimismo, no ha declarado valor alguno de las operaciones vinculadas, por lo que procede corrección valorativa de dichas operaciones vinculadas con la sociedad de 1.092.500,00 euros para 2009, de 1.091.000,00 en

el período 2010, 1.181.200,58 euros para el periodo 2011 y 772.343,45 para el ejercicio 2012 . Si bien dicha corrección valorativa origina una falta de ingreso esta conducta no constituye la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT por establecerlo así expresamente el artículo 16.10.2º del TRLIS.

Por último se procede a calcular el importe mínimo de sanción aplicando los límites previstos en el citado artículo 16.10.1º y 2º del TRLIS

Por último, una vez determinada la cuota derivada del ajuste a la operación vinculada, se procede a calcular el importe de la cuota que se corresponde con el ajuste que no tiene relación con la operación vinculada y es la procedente del ajuste por aplicación improcedente del régimen de estimación directa simplificada, deducción improcedente del 5% por gastos de difícil justificación.

Por tanto, la no aportación de la documentación, de conformidad con lo previsto en el artículo 16.10 del mismo texto normativo implica la comisión de la infracción grave, así como la deducción improcedente del 5% conforme a lo dispuesto en el art. 191.1 de la LGT que implica la comisión de la infracción leve al no existir ocultación y la base de la sanción es inferior a 3000 euros.

Pues bien, a la vista del expediente sancionador este Tribunal Central estima debidamente motivada la imposición de la sanción, tanto en cuanto a la concurrencia del elemento objetivo como el subjetivo de las infracciones tributarias, exponiéndose en el acuerdo sancionador los hechos y motivos por los que se imponen las sanciones y la responsabilidad del recurrente. Por ello, este Tribunal comparte el juicio de culpabilidad recogido en el acuerdo sancionador ya que existiendo obligación y no habiéndose aportado la documentación exigida para los períodos impositivos citados, ni habiéndose declarado la operación vinculada, así como aplicación improcedente del régimen de estimación directa simplificada con deducción improcedente del 5% por gastos de difícil justificación, debe estimarse que la conducta analizada debe ser calificada de voluntaria y culpable, no pudiéndose apreciar en la actuación buena fe en orden al cumplimiento de las obligaciones fiscales, por el contrario, debe concluirse que ha ido encaminada a eludir la carga tributaria por el IRPF en los ejercicios regularizados, conducta orientada a eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF, para lo que se utilizó una estructura societaria y sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT.

Todo lo expuesto lleva a que este Tribunal rechace todas las alegaciones referidas a la sanción, por lo que debe desestimarse la reclamación referida a la misma, confirmando dicha sanción.

Décimo.

Como recapitulación de todo lo expuesto, las reclamaciones se desestiman, sin perjuicio de que en la posterior decisión o fallo se haga mención en singular a la presente reclamación, al haberse producido la acumulación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.