

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075474

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 6451/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. Tipicidad del régimen sancionador. No aplicación retroactiva. En relación con la sanción, ha de estimarse la pretensión del interesado y concluir la nulidad de la sanción por inexistencia del elemento objetivo de la infracción tributaria. El valor normal de mercado que se deriva de la documentación de operaciones vinculadas fue el declarado, no teniendo encaje su conducta en ninguna de las sancionadas en el art. 16.10 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Las meras discrepancias valorativas entre el obligado tributario y la Administración no permiten la imposición de una sanción al amparo del mencionado art. 16.10 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). No cabe compartir la justificación evacuada, toda vez que respecto a la situación planteada en el presente caso, es criterio reiterado que la diferencia entre la valoración dada por el obligado tributario y la resultante de la comprobación de la Administración no constituye elemento objetivo de esta infracción si no se han incumplido por el obligado tributario las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. Pero además, debemos diferenciar la normativa aplicable en el ejercicio 2008, diferente a la que entró en vigor en el ejercicio 2009 con el desarrollo reglamentario de la normativa reguladora de las operaciones vinculadas. **(Criterio 1 de 2)**

Diferencias en el resultado de la valoración. Por otra parte, respecto de la tipicidad de la conducta de la interesada en cada uno de los ejercicios comprobados en los que ya estaba vigente el régimen sancionador previsto en el art. 16.10 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), es decir, desde el 19 de febrero de 2009, el Tribunal Central no comparte el juicio de la Inspección acerca de la comisión de la infracción allí descrita, y ello porque según se desprende de los documentos que obran en el expediente administrativo, no se han incumplido por el obligado tributario las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, siendo diferente, eso sí, el resultado de la valoración efectuado por la entidad con respecto al que resultó de la regularización de la Inspección, apreciándose, por tanto, no cumplido el elemento objetivo de la infracción, debiendo ser anulada la misma. Es decir, respecto al ejercicio 2009, al no haberse incumplido por el obligado tributario las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, no se puede considerar cometida la infracción descrita en el art. 16.10 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) por el sólo hecho de que exista diferencia en el resultado de la valoración efectuada por la entidad con respecto al que resultó de la regularización de la Inspección. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 150 y 217.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 16, 18 y 20.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución del Tribunal Regional de Castilla La Mancha, dictada el 30/06/2017, por medio de la cual se desestiman las reclamaciones económico-administrativas nº 45/01975/2013 y 45/02892/2013, interpuestas contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla La Mancha, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ejercicios 2008 y 2009, así como contra el acuerdo sancionador derivado de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 25/10/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 28/07/2017 .

Segundo.

Con fecha 06/06/2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha notificó comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2008 y 2009, teniendo dichas actuaciones carácter general, incoándose en relación al IRPF correspondiente a dichos ejercicios, con fecha 17/08/2013, las siguientes actas de Inspección:

-Acta de disconformidad A02 nº ..., en la que fue girada propuesta de liquidación de la que resultó una deuda a ingresar de 521.413,15 euros, de los que 445.688,99 euros correspondían a cuota y 75.724,16 euros a intereses de demora.

-Acta de conformidad A01 nº ..., sin deuda a ingresar o a devolver, obedeciendo su formalización al hecho de que no se localizaron elementos de liquidación adicionales a los incluidos en la propuesta de liquidación formulada en el acta de disconformidad referenciada.

Por el Jefe de la Oficina Técnica se dictó en fecha 01/07/2013 acuerdo de liquidación, (A23 Num. Ref.: ...) clave ...poniendo fin al procedimiento inspector, en el que se confirmó la propuesta del actuario, si bien recalculando los intereses de demora, ascendiendo el importe liquidado a 523.061,59 euros a ingresar, de los que 445.688,99 euros corresponden a cuota y 77.372,60 euros a intereses de demora. Dicho acuerdo se notificó con fecha 12/07/2013.

Tercero.

En fecha 24/10/2013 el Jefe de la Oficina Técnica de la Inspección dictó acuerdo (A23 Num. Ref.: ...) por el que una vez realizadas las actuaciones administrativas propias del procedimiento sancionador, se considera probado que los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones inspectoras, constituyen infracción tributaria, calificada como grave, tipificada en el artículo 16.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicios 2009, ascendiendo el importe de la sanción a ingresar a 86.822,47 euros.

El acuerdo sancionador, con clave ..., fue notificado con fecha 07/11/2013.

Cuarto.

Frente al acuerdo de liquidación, y contra el acuerdo sancionador dimanante de aquel, se presentaron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Castilla-La Mancha, que en fecha 30/06/2017 acordó desestimar las reclamaciones interpuestas.

El fallo fue notificado en fecha 05/07/2017.

Quinto.

En fecha 28/07/2017 fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

En la regularización efectuada por la Inspección se determinó, en síntesis, lo siguiente:

"El obligado tributario es una persona física que realiza una actividad de naturaleza artística, concretamente la encuadrada dentro del epígrafe 043 cuya denominación es "Piloto, entrenadores moto y autociclismo". Bajo esta premisa, dicho obligado tributario no está obligado a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de comercio.

(...)

De la página web oficial del piloto, ..., se ha obtenido en fecha reciente, el 23 de Abril de 2013, la siguiente información acerca de la carrera deportiva del obligado tributario (es copia literal de lo que aparece en dicho sitio web):

(...)

7.1. Existencia de vinculación entre Tx... y la sociedad "X, S.L."

La constitución de la sociedad denominada "X, S.L.", se formaliza en escritura pública de fecha 16 de Marzo de 2004, (...).

En dicho documento se hace constar: "[...] SEGUNDO: Capital y aportaciones. Su capital social, es la suma de TRES MIL DIEZ EUROS (3.010,00euros.) representado por TRES MIL DIEZ participaciones sociales de UN EURO (1,00euros.) de valor nominal, cada una de ellas, numeradas correlativamente con los números UNO a TRES MIL DIEZ, ambos incluidos. Dicho capital social se haya totalmente suscrito y desembolsado, mediante aportación dineraria por el socio fundador, de la siguiente forma: don Tx... suscribe TRES MIL DIEZ PARTICIPACIONES SOCIALES, de un EURO de valor nominal, por su valor global de TRES MIL CIEN EUROS, numeradas correlativamente del UNO al TRES MIL CIEN, ambos inclusive totalmente suscritas y desembolsadas. [...] TÍTULO II. DEL CAPITAL SOCIAL Y DE LAS PARTICIPACIONES. Artículo 5º. El capital social es de TRES MIL DIEZ EUROS (3.010,00euros.), dividido en TRES MIL DIEZ participaciones sociales, números UNO AL TRES MIL DIEZ, ambos inclusive, de UN EURO (1,00euros.) de valor nominal cada una [...]"

(...)

· En la escritura de constitución de la entidad de fecha 16 de Marzo de 2004, don Tx... es el único socio de la entidad "X, S.L.", suscribiendo el 100% del capital social de la misma. Adicionalmente, también asume la condición de administrador único de la sociedad.

· Por escritura pública de fecha 28 de diciembre de 2007, don Tx... vende 30 participaciones, de las 3.010 que posee, a su padre, don Gx..., las números 1 al 30, ambos incluidos, que las adquiere para su sociedad conyugal.

Tras la compra mencionada, don Tx... y don Gx..., son los únicos socios de la entidad "X, S.L."

Adicionalmente, dan a ese acto de otorgamiento de escritura pública, el carácter de Junta General Universal al concurrir en ese momento la totalidad del capital, en la cual, entre otros extremos, modifican la composición del órgano de administración en los siguientes términos: cesa en el cargo el actual administrador único, don **Tx...** y nombran a un nuevo administrador único en la persona de don **Gx...**

En conclusión, durante los ejercicios objeto de comprobación don **Tx...** es propietario de 2.980 participaciones, las cuales representan el 99% del capital social de la entidad "**X, S.L.**". Adicionalmente, el socio del 1% restante del capital social es su padre, don **Gx...**, asumiendo la condición de administrador único desde la fecha en que adquiere tales títulos.

Tales presupuestos de hecho se ajustan a los enumerados por la norma para entender que existe vinculación entre personas y/o entidades; a saber, existe vinculación entre una entidad y sus socios o partícipes y una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores (artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades).

Tal vinculación se mantiene durante la totalidad de los ejercicios objeto de comprobación, en tanto nunca deja de ser socio de la entidad considerada y además, es familiar directo del administrador de dicha sociedad en los ejercicios a que se circunscribe la presente comprobación (persona unida por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores).

(...)

7.2. Operación vinculada objeto de valoración.

7.2.1. Elementos Objetivos.

La operación a valorar es la retribución percibida por don **Tx...** por parte de la sociedad "**X, S.L.**", por los servicios prestados por aquél a favor de esta última.

Tal relación de servicios se documenta en sendos contratos de naturaleza privada en los que se define el objeto de dicha relación como la cesión de la explotación de los derechos de imagen y el arrendamiento de servicios de la persona física a favor de la sociedad; este arrendamiento de servicios consiste, en síntesis, en la participación del piloto en las pruebas del campeonato del mundo de velocidad de motociclismo.

Estos contratos privados son formalizados en los siguientes momentos:

- Contrato de cesión de explotación de derechos de imagen, según redacción del mismo, firmado en ... el 15 de Enero de 2005.
- Contrato de arrendamiento de servicios, según redacción del mismo, firmado en ... el 1 de Enero de 2006.

Son elevados a público, mediante escritura otorgada en ... a 19 de diciembre de 2007, (...).

La entidad "**X, S.L.**", durante los ejercicios objeto de comprobación, está dada de alta en el epígrafe de actividad 844 ¿Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares¿, y, según la información obtenida del Modelo 200 correspondiente a esos años presentado por la entidad, obtuvo ingresos por las siguientes cifras:

EJERCICIO	IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS DECLARADA POR LA SOCIEDAD
2008	927.584,82 euros.
2009	1.362.069,28 euros.

Por su parte, la retribución percibida por la persona física abonada por dicha entidad y por la realización de los servicios antes enumerados es la que se cita a continuación:

EJERCICIO	PERCEPCIONES BRUTAS ABONADAS POR LA ENTIDAD A DON Tx... EN CONCEPTO DE ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS.
2008	80.000,00 euros.
2009	80.000,00 euros.

Tales retribuciones, según lo dispuesto en los contratos privados aportados que formalizan la relación entre el socio don **Tx...** y la sociedad "**X, S.L.**", proceden única y exclusivamente del arrendamiento de servicios pactado, y que se traduce en el compromiso por parte del socio de participar en las pruebas del campeonato del mundo de velocidad, conduciendo la moto puesta a su disposición por la sociedad o terceros contratados a tal fin por ésta última.

Por la cesión de la explotación de los derechos de imagen no se abona retribución alguna durante los ejercicios objeto de comprobación, pues a este respecto el contrato que regula tal relación jurídica dispone "[...] Los pagos devengados durante la vigencia de este contrato, calculados en los términos anteriormente detallados, serán exigibles y pagaderos a la finalización del contrato, esto es, el 15 de enero de 2015. El precio pactado ha tenido en consideración el efecto del aplazamiento o diferimiento en el pago precitado [...]"

7.2.2. Elementos Subjetivos.

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 2, letras a) y c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que señala: "[...] 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

[...].

En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipe entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento [...]"

Así en el apartado "7.1. Existencia de vinculación entre **Tx...** y la sociedad "**X, S.L.**" de este mismo documento, se ha relacionado pormenorizadamente la relación habida entre la entidad y la persona de don **Tx...**, haciendo constar su coincidencia con varios de los supuestos de vinculación enumerados en dicho artículo 16 y que no se vuelven a exponer para evitar repeticiones innecesarias.

7.2.3. Documentación de las operaciones vinculadas.

(...)

8. BREVE descripción de la sociedad "**X, S.L.**", en la que participa don **Tx...**

Según la explicación dada por los representantes de don **Tx...**, la evolución de la sociedad que es objeto de comprobación y de la actividad desarrollada por la misma es la siguiente (diligencia número 2 de 18 de Octubre de 2012, expedida durante el procedimiento con la entidad "**X, S.L.**": "La actividad que **X, S.L.** lleva a cabo durante los ejercicios 2008 y 2009 consiste en la gestión y explotación de los derechos deportivos (como piloto de motociclismo) y de imagen (deportiva y personal) de deportistas; en particular, y durante dichos ejercicios, de D. **Tx...**

X, S.L. se constituyó en 2004 siendo **Tx...** su socio único, con el objetivo de gestionar y explotar los derechos deportivos y de imagen de deportistas, optimizando los mismos a través de una estructura profesional. Así, cuando se observa que **Tx...** empieza a crecer profesionalmente en el mundo del motociclismo (el piloto empieza su trayectoria profesional en el Campeonato del Mundo de Motociclismo en la categoría de ... en ..., siendo su mejor resultado hasta ... un ...puesto en ...), el piloto y la sociedad firman unos contratos de cesión de derechos deportivos y de imagen con el piloto, a través de los cuales se pretende la optimización y la profesionalización en la gestión de dichos derechos para que, en definitiva, el piloto obtenga los mejores resultados deportivos posibles. Para ello, la sociedad contrata, asimismo, con profesionales expertos en el mundo del motor tales como abogados, gestores contables, manager deportivo, etc. con el fin de conseguir una mejora importante en los contratos deportivos y de patrocinio del piloto. Así, el primero de los deportistas cuyos derechos se gestionan por la sociedad fue **Tx...**

Como prueba del éxito de la medida adoptada por la sociedad, el piloto resulta campeón del mundo de la categoría de ... en ..., lo que permite que desde dicho ejercicio los contratos con los equipos deportivos sean cada vez más importantes (tanto desde el punto de vista económico, como desde el punto de vista profesional), al tiempo que aumentan también el número de contratos de patrocinio del piloto. Esto es, con la profesionalización en la gestión de los derechos del piloto, éste pasa del ...puesto del campeonato en ..., al ...en (añadido propio que no está dentro de las manifestaciones de los representantes: si fue determinante la creación de esta estructura societaria para el éxito profesional del piloto, ¿cómo se explica que, siguiendo vigente la sociedad, los resultados del deportista hayan sido tan dispares?).

Si bien la sociedad se ha centrado inicialmente en la gestión de los derechos de **Tx...** desde su inicio, no ha descartado, y de hecho ha buscado, la aproximación a otros jóvenes pilotos, futuras promesas. Hasta el ejercicio 2011 no ha habido éxito en dicha búsqueda y aproximación, pero desde dicho ejercicio ha habido avances al respecto, con lo que se espera que a corto plazo la sociedad pueda gestionar los derechos de otros pilotos, sobre todo considerando la edad y el momento actual de la carrera profesional de **Tx...**.

Adicionalmente, en esa misma diligencia se le solicitan copia de los contratos de publicidad de "**X, S.L.**" o cualquier tipo de documentación que acredite la exteriorización a terceros del tipo de actividad que realizaba la empresa, a lo cual se responde: "[...] En cuanto a la solicitud de los contratos de publicidad por los cuales la entidad **X, S.L.** promovía su actividad a terceros, tales como anuncios en prensa, pagos a empresas de publicidad, etc., se manifiesta que, debido a la particularidad y especialidad del sector de actividad en el que opera la sociedad, ésta no precisa en la práctica de anuncios y publicidad acerca su actividad, contratados con terceros. Y ello, puesto que cada fin de semana de competición por parte del piloto la sociedad obtiene miles de impactos publicitarios gratuitos medidos en GRPs. Esto es, la publicidad de la actividad que lleva a cabo **X, S.L.** se ve plasmada en el piloto, en su pilotaje cada fin de semana que compite, de modo que las imágenes de éste y sus resultados en carrera son publicidad (gratuita) para la sociedad. [...]"

Participación en el capital social y representantes.

La sociedad "**X, S.L.**" está participada, hasta el otorgamiento de la escritura pública de fecha 28 de diciembre de 2007, por don **Tx...** en el 100% del capital. A raíz de dicho documento público, la participación de éste pasa a ser del 99%, estando el 1% restante en poder de don **Gx...**, padre del anterior.

En virtud de escritura pública de 16 de Marzo de 2004, se nombra a doña **Cx...**, apoderada de la mercantil "**X, S.L.**". Doña **Cx...** es la madre de don **Tx...**

Domicilio fiscal y domicilio social.

El domicilio fiscal y el domicilio social de la entidad, está ubicado en ..., en la localidad de ..., provincia de ... Esta dirección también consta como domicilio fiscal de don **Gx...** y doña **Cx...**

Componentes del activo.

El inmovilizado material de la sociedad durante el ejercicio 2008 asciende a 88.595,88euros.; y durante el ejercicio 2009 asciende a 93.326,62euros. La mayor parte de ese inmovilizado corresponde a la compra de un solar que se encuentra sin edificar, cuyo valor de adquisición fue de 75.600,00euros. adquirido a la entidad "**Z, S.L.**".

El inmovilizado corriente de la sociedad durante los ejercicios objeto de comprobación se resumen en el siguiente cuadro:

	2008	2009
Total inmovilizado corriente	1.179.194,54	1.687.540,55
Clientes	147.820,02 (12,54%)	539.960,00 (31,99%)
Inversiones financieras a corto plazo	737.561,09 (62,54%)	506.530,37 (30,01%)
Dinero en efectivo y en cuentas bancarias	293.813,43 (24,91%)	641.050,16 (37,98%)

Luego la mayor parte del activo, está formado por derechos de crédito, inversiones financieras y tesorería en sus diferentes formas, cuyo origen directo está en el ejercicio de la actividad de don Tx..., pues no deja de ser lo percibido de terceros por la cesión de los servicios y la explotación de los derechos de imagen de dicha persona física.

El antiguo artículo 61 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 05 de Marzo, disponía que tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren durante más de 90 días del ejercicio social las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo este constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

b) Que más del 50% del capital social pertenezca, directa o indirectamente a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive.

Componentes del pasivo.

Durante los ejercicios objeto de comprobación se constata que no existe apenas financiación ajena, extrayendo de las declaraciones del impuesto de sociedades los siguientes datos:

	2008	2009
TOTAL PASIVO	300.939,13	342.118,58
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	1.517,85	1.517,85
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	- 8.440,80	0,00
Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	3.911,40	0,00
Acreeedores comerciales y otras cuentas a pagar	299.421,28	340.600,73

La partida principal de pasivo es la de "Acreeedores comerciales y otras cuentas a pagar". Dicho concepto comprende las retribuciones devengadas por el propio piloto por la cesión de los derechos de imagen a "X, S.L." y las retribuciones del manager deportivo, componentes que suponen gran parte de la partida referenciada. Así cabe explicar que, por la peculiar forma en la que es regulada la retribución por la cesión de los derechos de imagen del piloto, éstos incrementan el pasivo de la sociedad en el importe que corresponda según la categoría en que corra el piloto. Así, en 2008, tiene un saldo acumulado de 150.000euros., provenientes de 25.000euros. (2005), 25.000euros. (2006), 50.000euros. (2007), 50.000euros. (2008). Como en el contrato se estipula que "[...] los pagos devengados durante la vigencia de ese contrato, calculados en los términos anteriormente detallados, serán exigibles y pagaderos a la finalización del contrato, esto es, el 15 de enero de 2012 [...]", tales pagos se van

acumulando como pasivo en el balance de la sociedad. En el 2009 sucede lo mismo, si bien al importe anterior, habría que adicionar 50.000euros. más correspondientes al ejercicio en curso, haciendo un total de 200.000euros.

Personal contratado: trabajadores por cuenta ajena y profesionales.

Durante los ejercicios objeto de comprobación, 2008 y 2009, la sociedad solamente tiene contratado a un trabajador por cuenta ajena, concretamente, a don **Gx...** Por tanto, cabe entender que tal vinculación laboral, lo es por su condición de administrador de la sociedad en tales ejercicios.

En relación a los profesionales contratados por la sociedad, la suma de lo abonado por dicha entidad durante los ejercicios comprobados ha sido la siguiente:

	2008	2009
Rendimientos brutos abonados por la recepción de servicios de profesionales	210.154,58	177.297,92

Del importe de 2008, la mayoría corresponde a lo pagado al piloto (80.000,00euros.) y lo pagado al manager deportivo contratado por la sociedad, don **Px...** (129.730,66). La suma de estas retribuciones asciende a 209.730,66 euros. La diferencia hasta completar los 210.154,57 euros. declarados, es residual, pues no supera los 450 euros.

Del importe de 2009, todo lo facturado a profesionales corresponde a lo pagado al piloto (80.000,00 euros.) y lo pagado al manager deportivo (97.297,92 euros.).

Origen de los ingresos de explotación obtenidos por la entidad: componente principal de la cifra de negocios.

TODOS los ingresos de explotación de la sociedad tienen una ÚNICA fuente que no es otra que los contratos firmados con terceros por los que se "ceden" los servicios de **Tx...** como piloto de motociclismo profesional. Al margen de los de explotación, tiene ingresos de naturaleza financiera, si bien su importe oscila, aproximadamente, entre los 33.000,00euros. del ejercicio 2008 y los 25.000,00euros. del 2009, manifestándose irrelevantes en relación con los importes que se desprenden del resultado de la actividad ordinaria, y procediendo, casi con toda seguridad, del rendimiento obtenido por la colocación en productos financieros de la tesorería generada.

En esta línea, en la diligencia número 3 de fecha 03 de diciembre de 2012 expedida en el transcurso del procedimiento inspector seguido con la sociedad "**X, S.L.**", se le pregunta de forma expresa lo siguiente: "¿la entidad "**X, S.L.**" recibe ingresos de otras fuentes o por otras vías, al margen de lo obtenido en base a los contratos de prestación de servicios y cesión de derechos de imagen formalizados con don **Tx...**?. Como respuesta se dijo (diligencia número 5 de fecha 13 de Marzo de 2013, expedida en el transcurso del procedimiento seguido con la entidad "**X, S.L.**"): "[...] Durante los ejercicios objeto de comprobación, la sociedad no obtuvo otros ingresos de los procedentes de las actividades de don **Tx...**, dado que tal y como se desprende de los hechos antes descritos, y como es habitual en el sector pudiéndolo la Administración comprobarlo de otros managers en ejercicio en España, el grado de madurez en la carrera de **Tx...** no permitía la diversificación de actividades ya que dicha diversificación podía haber puesto en peligro la propia carrera del piloto. Prueba del éxito de la decisión tomada por la sociedad, son los resultados obtenidos por la misma y por el propio piloto, no sólo en los ejercicios objeto de comprobación sino también en los posteriores".

En CONCLUSIÓN, "**X, S.L.**" es una entidad participada por don **Tx...** y por su padre; es representada por la madre de don **Tx...** Tiene el mismo domicilio fiscal y social que los padres del obligado tributario. Apenas tiene activo material para realizar la actividad, siendo el principal, dentro de este activo potencialmente "productivo" y atendiendo al importe por el que se ha contabilizado (75.600,00euros.), un terreno sin edificar que adquiere en 2008, 4 años más tarde de su constitución. No dispone prácticamente de financiación ajena. Sólo tiene un trabajador por cuenta ajena que es el administrador, y las retribuciones que paga a profesionales independientes lo son, en su mayoría, al socio don **Tx...** y al manager deportivo de éste. Para terminar, la única fuente de ingresos

acreditada durante el transcurso del procedimiento, son los contratos firmados por X en los que cede los servicios y la explotación de los derechos de imagen del obligado tributario persona física, don Tx... >>"

Tercero.

Alega el reclamante la prescripción en lo referente al IRPF del ejercicio 2008, al haberse excedido el plazo máximo de duración de actuaciones establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/20032, General Tributaria.

La duración del procedimiento inspector, por intervalo de tiempo superior a 12 meses, conlleva las siguientes consecuencias jurídicas, previstas en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, en su redacción entonces aplicable:

"2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras."

En el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, se determinan las dilaciones por causa no imputable a la Administración, estableciendo que a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

"a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa."

En el caso que nos ocupa, considera la Inspección la concurrencia de dos supuestos de dilación no imputable a la Administración, que suman 146 días. Discrepa el reclamante de la segunda de ellas.

El detalle y fundamentación de tales dilaciones como no imputables a la AEAT, según se transcribe del acuerdo de liquidación, es el siguiente:

"Al respecto en el acta de referencia se hace constar lo siguiente:

<< En el transcurso del procedimiento se han producido las siguientes dilaciones imputables al obligado tributario:

Dilación 1: (...)

Dilación 2: en la diligencia número 2 de fecha 13 de Septiembre de 2012, se manifestó: "[...] En la comunicación de inicio, entre otra documentación, se requirió la aportación de los Libros Registro que de forma preceptiva debe llevar el obligado tributario. En la subsiguiente visita que tuvo lugar el 12 de julio del presente año, sólo se aportaron los relativos al ejercicio 2009, quedando pendientes los de 2008. Tal actuación supuso el inicio de una dilación en base a lo dispuesto por el artículo 104, apartado a), del Reglamento de Gestión e Inspección y procedimientos comunes que dispone: "[...] se consideran dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria [...]".

En este sentido, el período de dilación se inició el 13 de julio del presente año, día siguiente a aquel en que debió aportarse la documentación requerida, quedando todavía pendiente de finalización al no aportarse en la presente comparecencia la documentación que faltaba.

Adicionalmente, también se hace referencia a la siguiente cuestión puesta de manifiesto al compareciente a través de correo electrónico el 07 de Septiembre del presente, remitido a la dirección electrónica facilitada en la primera diligencia. Tal como se indica en dicho email, y como se hará referencia también en el punto "Tercero", en el CD aportado en el transcurso de la visita que quedó formalizada en la diligencia 1, únicamente se incluyeron los extractos bancarios correspondientes a las cuentas de la entidad "...", actualmente "...", quedando por tanto pendiente de aportar la información relativa a la entidad "Fundación ..." y de manera concreta, el contenido de la cuenta
[...]"

En la diligencia número 3 de fecha 18 de Octubre de 2012, se consignó: "[...] Tal como se hizo constar en la diligencia número 2, de la documentación requerida en la comunicación de inicio todavía faltan por aportarse los Libros Registro correspondientes al ejercicio 2008.

En este sentido, la dilación se inició al día siguiente en que debieron ser aportados, 13 de Julio del presente año.

Igualmente, se puso de manifiesto al compareciente la falta de uno de los extractos bancarios solicitados y que no fue incluido en el CD aportado. De manera concreta se trata de los movimientos de la cuenta.... El plazo de inicio de la dilación, por lo que se refiere a esta documentación no aportada, comenzó igualmente el día 13 de Julio de 2012, pues también fue requerida en la comunicación de inicio correspondiente.

Tales dilaciones continúan vigentes el día de hoy, pues sigue sin aportarse la documentación a la que se hace referencia en los párrafos inmediatos anteriores. Tal dilación finalizará tan pronto se facilite la documentación a que se hace referencia. [...]"

Tal como se formalizó en la diligencia número 3, de la documentación requerida en la comunicación de inicio, faltaban por aportar los Libros Registro correspondientes al ejercicio 2008. Igualmente, se puso de manifiesto a lo largo de las actuaciones, la falta de los movimientos correspondientes a la cuenta

En la diligencia número 4 de fecha 03 de Diciembre de 2012 se reflejó lo siguiente: "[...] El motivo jurídico en el que se fundamenta el inicio de la dilación, es el que se recoge en el apartado a) del artículo 104 del Reglamento de Gestión e Inspección y procedimientos comunes, precepto que dispone: "[...] A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguiente: a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimiento de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por

atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa [...]."

El plazo de inicio de la dilación, comenzó tanto en lo que respecta a los Libros Registro como a la cuenta bancaria referida, el 13 de Julio de 2012. Mediante correo electrónico remitido el 23 de Noviembre de 2012, a las 10:41h. se hacen llegar como documentos adjuntos la documentación cuya presentación faltaba. Examinada la misma, se da por cumplido con lo requerido, finalizando ese día el plazo de dilación abierto.

Esta dilación ha supuesto en su totalidad, una demora de 133 días. [...].>>

Considera el reclamante que la Administración no ha probado en el acuerdo ni en el acta en qué medida la aportación tardía de la documentación retrasó el normal desarrollo de las actuaciones y defiende que esta aportación tardía no impidió continuar con normalidad el desarrollo de las actuaciones.

No podemos sino discrepar con el reclamante en cuanto a la motivación de la dilación y al retraso producido en el desarrollo de las actuaciones de la misma. Como señala el Tribunal de instancia, "resulta difícilmente entendible que una documentación, trascendente para la comprobación e investigación del IRPF de D. Tx..., como son los libros registro obligatorios de su actividad, exigidos por la normativa fiscal, cuyo examen presenta especial relevancia al no ser de obligada llevanza en su caso una contabilidad mercantil, y que desde el principio del procedimiento se solicitaron, no se aportasen hasta el 23/11/2012. Es clara la dilación, y es evidente, por la trascendencia de lo solicitado para la comprobación, su imputabilidad al obligado tributario, pues además, lo contrario significaría que al inspeccionado corresponde aportar lo que se solicite cuando tenga a bien aportarlo, y supondría además admitir que ese retraso juega a su favor, mermando así a su antojo y conveniencia el tiempo real disponible para las actuaciones inspectoras, con las consecuencias sabidas sobre la prescripción del derecho a liquidar. Pues bien, todo ello no parece adecuado a la letra y al espíritu de la normativa trascrita, la cual por cierto no exige que la falta de aportación de la documentación requerida haya de tener como consecuencia la paralización total del procedimiento inspector, para que tal retraso sea imputable al obligado.

Y lo mismo ha de concluirse en relación a la demora en la aportación de un extracto bancario, por más que sean múltiples las cuentas abiertas por el obligado; el examen de sus movimientos bancarios no puede quedar completo hasta que no se aporten para su estudio todos los extractos bancarios que la Inspección considere oportuno requerir, sean una o cien las cuentas titularidad del obligado; y está claro que, hasta que no se dispone del extracto, poco análisis puede a priori realizarse sobre la relevancia o no de los apuntes bancarios en el mismo reflejados."

El cómputo de la dilación no impide que la inspección haya realizado otras actuaciones durante este período, como no puede ser de otra forma, según establece el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en su apartado 7:

"7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse."

Así pues, debemos desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Cuarto.

Alega el reclamante que se ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido en la ley y reglamento del IS para la valoración de operaciones vinculadas, al haberse llevado a cabo por la Inspección, dos procedimientos de comprobación e investigación, simultáneos e independientes, frente a dos partes vinculadas, dado lugar a dos actos administrativos sin vinculación jurídica entre sí.

La Ley 58/2003 General Tributaria, en su artículo 217.1, dispone lo siguiente:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal."

Se refiere el reclamante al artículo 16.9 del TRLIS, cuando señala:

"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.

(...)

3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

(...)"

En el precepto alegado se recoge la firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas de la valoración efectuada respecto a una de ellas, pero no quiere esto decir que hasta que no se produzca dicha firmeza se vea impedida la Administración para comprobar a las demás partes vinculadas. Sí se recoge la obligación de la Administración Tributaria de efectuar las regularizaciones que correspondan cuando la liquidación practicada adquiera firmeza. En definitiva, cuando se regularice la situación de una de las partes vinculadas y esta regularización adquiera firmeza, la Administración deberá regularizar las demás partes de la operación vinculada, pero no quiere esto decir que no lo haya podido hacer antes.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante.

Quinto.

Defiende el reclamante el método de valoración de operaciones vinculadas empleado, el método del margen neto del conjunto de operaciones. Seleccionó el método del Margen Neto del Conjunto de las Operaciones ("MNCO"), que toma el beneficio operativo obtenido por compañías independientes funcionalmente comparables a la entidad. En particular, se utilizó el margen de beneficio sobre ventas (Return on Sales" ROS"), medida de rentabilidad que permitió tomar en consideración la rentabilidad obtenida por compañías independientes dedicadas a actividades de prestación de servicios de agencia de personalidades en relación con sus ventas totales. Defiende que X se configura como una estructura profesional auxiliada por abogados, asesores contables, managers deportivos, etc., cuya finalidad última es la de maximizar los resultados deportivos y económicos de este piloto, y su labor va mucho más allá de cualquier eventual contrato que pudiera suscribir este contribuyente directamente con una de las escuderías.

El artículo 16 del TRLIS, en la redacción dada por el artículo primero. Dos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley, quedó redactado, en su apartado 1, en los siguientes términos:

"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.

2.º 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.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva."

Es cuestión pacífica que las operaciones regularizadas por la Inspección, cuyas partes intervinientes fueron D. Tx... y X SL, son operaciones vinculadas; la Inspección dejó debidamente detallados los hechos y fundamentos por los que concurre vinculación entre D. Tx... y su sociedad X SL, y nada se discute al respecto; la cuestión de fondo debatida es su valoración.

En consecuencia, concurriendo vinculación entre las partes, la siguiente cuestión a dilucidar es su adecuada valoración a precios de mercado.

El apartado 4 del mencionado artículo 16 del TRLIS contiene los diversos métodos de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, estableciendo lo siguiente:

"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.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes,

efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

Es este último el que entiende aplicable la reclamante.

Como hemos visto, el método del margen neto el conjunto de operaciones tiene carácter subsidiario, y solo puede ser aplicado cuando la complejidad o la información relativa a las operaciones impida la adecuada aplicación de los métodos principales; es decir, el método del precio libre comparable (aplicado por la AEAT), el método del coste incrementado y el método del precio de reventa. En el caso que nos ocupa, no ha demostrado el reclamante la concurrencia de especial complejidad en las operaciones, ni constan problemas de información sobre las mismas que pudieran habilitar la utilización del método subsidiario del margen neto del conjunto de operaciones.

En cualquier caso, la idoneidad del método de valoración utilizado por la inspección resulta evidente de la información disponible, por la existencia de contratos firmados entre **X, S.L.** y entidades terceras, y el grado de comparabilidad entre estas operaciones y las que ahora valoramos, puesto que los servicios pactados en estos contratos son de la misma índole a los relacionados en los contratos entre **X, S.L.** y Don **Tx...**, a lo que debemos añadir la propia naturaleza de los servicios intercambiados, de carácter personalísimo, que impide su realización por personas distintas al obligado tributario.

Compartimos con el TEAR sus conclusiones respecto a que el método del precio libre comparable, y no otro, es el que ha de utilizarse para valorar a precio de mercado las operaciones vinculadas entre sociedad y socio, pues las utilidades percibidas por la sociedad interpuesta son, materialmente, las utilidades del socio deportista de élite, de forma que la interposición de una sociedad entre deportista y pagador, no obedeciendo a finalidad distinta que la de establecer una tamiz que proporcione ahorro fiscal, implica que para valorar las retribuciones del socio a precio de mercado, lo legal desde el punto de vista jurídico y lo adecuado desde el punto de vista económico sea partir de la valoración de las operaciones entre sociedad y pagadores finales, no vinculados ya, pues en definitiva, lo que hace el socio es cobrar a través de la sociedad para aliviar su carga fiscal, de forma que desde el mismo momento en que la sociedad percibe o genera el derecho a la percepción de las utilidades derivadas directa o indirectamente de la condición de piloto de competición (en el caso que nos ocupa) el socio deportista de élite las está incorporando, materialmente, a su patrimonio personal; es decir, está cobrando, aunque lo esté haciendo a través de su sociedad, y ello con independencia de la corriente temporal de pagos que se establezca entre socio y sociedad, irrelevante a los efectos que nos ocupan, pues siendo el socio plenamente dueño de su sociedad, de la que participa prácticamente al 100%, lo es también, material y efectivamente, de todos los activos y pasivos de la misma.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante en este punto.

Sexto.

En relación con la sanción, ha de estimarse la pretensión del interesado y concluir la nulidad de la sanción por inexistencia del elemento objetivo de la infracción tributaria. El valor normal de mercado que se deriva de la documentación de operaciones vinculadas fue el declarado, no teniendo encaje su conducta en ninguna de las sancionadas en el art. 16.10 TRLIS. Las meras discrepancias valorativas entre el obligado tributario y la Administración no permiten la imposición de una sanción al amparo del art. 16.10 TRLIS.

Justifica la inspección en su acuerdo sancionador la tipicidad en la conducta del obligado tributario de la siguiente forma:

"Respecto al primero de los elementos, la tipicidad, es claro que concurre en el caso presente, por cuanto, según se desprende del acta de disconformidad de fecha 17/05/2013 y del subsiguiente acto de liquidación que confirmó la propuesta contenida en el acta, que goza de presunción de legalidad, se considera probado que el obligado tributario no declaró, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009, el valor normal de mercado que se deriva de la documentación prevista en el artículo 16 del TRLIS.

Dicha conducta se tipifica en el artículo 16.10 del TRLIS que establece:

"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 [...]".

(...)

Centrándonos en la delimitación del tipo infractor, nos remitimos a lo expuesto en la propuesta de resolución:

<< Los hechos y circunstancias arriba descritos (apartados Primero. B. 4.2 y Primero. B. 6 del presente documento) son subsumibles en el tipo de infracción descrito, toda vez que el valor de mercado que se deriva de la documentación prevista -el mismo que se desprende de la facilitada por la entidad "X, S.L."-, no es el declarado en el correspondiente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así lo entiende el propio Tribunal Constitucional cuando en el fundamento jurídico 8 de la Sentencia ya referida de 11 de Julio de 2013 dispone: "[...] A su vez, respecto de la segunda modalidad de infracción, que consiste en la declaración en determinados impuestos de un valor diferente al normal de mercado y que tiene lugar cuando la Administración, tras el examen de la información aportada, aprecia la procedencia de efectuar correcciones valorativas [...]".

Así de los antecedentes expuestos, se puede concluir que el obligado tributario pretende la aplicación del método del "Margen neto del conjunto de operaciones" en base a factores pactados libre y voluntariamente por partes estrechamente vinculadas ¿ plazo de duración de los contratos y riesgo negocio -, método cuya aplicación trae como consecuencia directa una valoración de las prestaciones notablemente inferior a la que han dado terceros independientes.

Esto supone que, dejar estas conductas al margen del reproche que el legislador ha programado en el artículo 16.10 de la LIS, supondría un claro aliciente que fomentaría la proliferación de este tipo de "estructuras jurídicas".

(...)

Las alegaciones presentadas se limitan a manifestar la inexistencia de infracción tributaria de las previstas en el artículo 16.10 TRLIS por cuanto <<el valor de mercado que deriva de la documentación de las operaciones vinculadas efectuadas por parte de D. Tx... con X, S.L. se corresponde perfectamente con el valor declarado en su declaración de IRPF del ejercicio 2009>>. Parece que da a entender que, por el mero hecho de que el valor declarado coincida con la documentación de operaciones vinculadas llevada por el propio obligado tributario, no se incurriría en el tipo infractor del segundo párrafo del artículo 16.10 del TRLIS.

Tal interpretación, en la práctica, vaciaría de contenido dicho tipo infractor lo cual, obviamente, no es voluntad del legislador y así lo ha interpretado el Tribunal Constitucional. El objetivo de la regulación de las operaciones vinculadas, documentación relativa a las mismas y régimen sancionador es << someter a tributación la capacidad económica real subyacente a la transacción, no simplemente la que pone formalmente de manifiesto la operación ...>>. Por ello, el tipo infractor del segundo párrafo del artículo 16.10 del TRLIS, según declara el Tribunal Constitucional, << consiste en la declaración en determinados impuestos de un valor diferente al normal de mercado y que tiene lugar cuando la Administración, tras el examen de la información aportada, aprecia la procedencia de efectuar correcciones valorativas [...]>>. Circunstancia, ésta, que es la que concurre en la conducta del obligado tributario objeto del procedimiento sancionador que nos ocupa."

No cabe compartir la justificación evacuada, toda vez que respecto a la situación planteada en el presente caso, es criterio de este Tribunal que la diferencia entre la valoración dada por el obligado tributario y la resultante de la comprobación de la Administración no constituye elemento objetivo de esta infracción si no se han incumplido por el obligado tributario las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. Pero además, debemos diferenciar la normativa aplicable en el ejercicio 2008, diferente a la que entró en vigor en el ejercicio 2009 con el desarrollo reglamentario de la normativa reguladora de las operaciones vinculadas.

En Resoluciones de fecha 12/01/2017 (RG 3640/13 y 6895/13) este TEAC manifestaba respecto a esta cuestión:

"Por su parte, por lo que se refiere a la infracción tipificada en el apartado 10 del artículo 16 del TRLIS, cuyo tenor literal es:

"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 (...)

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."

Comienza la interesada alegando que, en relación con la misma, y habida cuenta de que los motivos que originan la corrección valorativa se basan, única y exclusivamente, en una discrepancia en la selección de comparables y, en consecuencia, en el cálculo del valor de mercado, no se cumple en el supuesto planteado el requisito de tipicidad de la conducta.

El apartado 2 del citado artículo 16 del TRLIS establece que "Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente".

Dicha documentación está recogida en los artículos 18 a 20 del RIS, en la redacción dada a los mismos por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

En concreto, el artículo 18.1 del RIS establece que "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.". A su vez, el artículo 20.1 del RIS exige, entre la documentación específica del obligado tributario, un "análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento", así como "una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo".

El artículo 16 del RIS al que se hace referencia regula la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas a través del análisis de comparabilidad, y establece:

"1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

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.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

(...)"

Asimismo, la Disposición transitoria tercera del citado Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, dispone que las obligaciones de documentación establecidas en la sección 3.^a y en la sección 6.^a del capítulo V del Título I del RIS serán exigibles a partir de los tres meses siguientes a la entrada en vigor del mismo, entrada en vigor que se produjo el día 19 de noviembre de 2008. Por ello, las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas son exigibles a partir del 19 de febrero de 2009. Por su parte, la Disposición adicional séptima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dispone que "Las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por esta Ley, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Hasta dicha fecha resultarán de aplicación las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley en materia de documentación de las operaciones vinculadas y régimen sancionador, y no serán constitutivas de infracción tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen correctamente alguno de los métodos de valoración previstos en el apartado 4 del artículo 16 del citado texto refundido según la redacción dada por esta Ley."

Dicho todo lo anterior, hasta que no se desarrollaron reglamentariamente las obligaciones de documentación previstas en el TRLIS la infracción específica del artículo 16.10 del TRLIS, anteriormente transcrita, no era aplicable, siendo de aplicación las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias contenidas en la LGT y en su normativa de desarrollo, tal y como ha sostenido este Tribunal Central en resolución de 5 de junio de 2014, R.G.: 3478/2013.

Pues bien, respecto de la tipicidad de la conducta de la interesada en cada uno de los ejercicios comprobados en los que ya estaba vigente el régimen sancionador previsto en el artículo 16.10 del TRLIS, es decir, desde el 19 de febrero de 2009, este Tribunal no comparte el juicio de la Inspección acerca de la comisión de la infracción allí descrita, y ello porque según se desprende de los documentos que obran en el expediente administrativo, no se han incumplido por el obligado tributario las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, siendo diferente, eso sí, el resultado de la valoración efectuado por la entidad con respecto al que resultó de la regularización de la Inspección, apreciándose, por tanto, no cumplido el elemento objetivo de la infracción, debiendo ser anulada la misma."

En conclusión, no resulta aplicable al ejercicio 2008 el régimen sancionador señalado por la inspección y, en cuanto al ejercicio 2009, tampoco resulta ajustado a derecho, pero en este caso debido a que la tipicidad señalada en el acuerdo sancionador no coincide con la infracción descrita en el artículo 16.10.

Debemos, pues, estimar las pretensiones de la reclamante y anular el acuerdo sancionador dictado.

Septimo.

En conclusión, estimamos parcialmente el presente recurso, confirmando el acuerdo de liquidación y anulando el acuerdo sancionador.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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