BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ077818

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 446/2020, de 18 de mayo de 2020
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 6187/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. *Régimen sancionador. Compatibilidad con la infracción por no ingresar del art. 191 Ley 58/2003 (LGT).* **Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Infracciones específicas de los tributos. IS.** La cuestión que suscita el presente recurso de casación consiste en determinar si, no habiéndose incumplido las obligaciones específicas de documentación exigidas en relación con las operaciones vinculadas, las correcciones efectuadas por la Administración tributaria respecto de las mismas de las que se derive una falta de ingreso, le permiten sancionar al obligado tributario conforme a lo previsto en el art. 191 LGT. De acuerdo con la STS de 15 de octubre de 2018, recurso n.º 4561/2017 (NFJ071836), los contribuyentes que quedaban extramuros del régimen sancionador específico establecido en el art. 16.10 TRLIS, no les resultará aplicable la exención de responsabilidad prevista en el art. 16.10.4º TR Ley IS; y, siendo subsumible la acción del obligado tributario en el tipo infractor previsto en el art. 191 LGT, este precepto -y las consecuencias sancionadoras que en él se establecen- le resultan plenamente aplicables, descartando, por otra parte, la aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4ª TRLIS a los sujetos exonerados de la llevanza de la documentación relativa a operaciones vinculadas, reconociendo de manera explícita que en este caso no era aplicable la obligación de documentación por no estar vigente aún el desarrollo reglamentario a que se remitía el art. 16.2 TRILS, que tuvo vigencia en los ejercicios a partir del de 2009. El Tribunal fija la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio: la aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4º TR Ley IS presupone la obligación del sujeto pasivo de llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas que establece el art. 16.2 del TR Ley IS y desarrolla el Real Decreto 1777/2004 (Rgto IS). En los casos, por tanto, en los que el obligado tributario está exonerado del cumplimiento de esta obligación formal no procede aplicar el art. 16.10.4º TR Ley IS. La exclusión de responsabilidad prevista en el art. 16.10.4º del TR Ley IS resultará aplicable únicamente cuando concurran las tres circunstancias siguientes: que no se haya incumplido por parte del obligado tributario la obligación formal de llevanza de la documentación que le corresponde ex art. 16.2 TRLIS; que el valor declarado por él en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada; y que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria. Concurriendo estas tres circunstancias la conducta del obligado tributario no será sancionable ni conforme al régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10.1º y 2º TR Ley IS, ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en la LGT. En defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 16.10 TR Ley IS, al no resultar aplicable la obligación de documentación prevista en el art. 16.2 TR Ley IS por no haber sido desarrollada reglamentariamente esta obligación conforme dispone la disp. adic séptima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para prevención del fraude fiscal, procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, el art. 191 LGT, siempre y cuando concurran los elementos objetivos y subjetivo del tipo de injusto que hemos venido estableciendo en nuestra jurisprudencia. En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. [Vid. ATS, de 28 de febrero de 2018, recurso nº 6187/2017 (NFJ077821) que plantea el recurso contra la STSJ de Madrid de 27 de septiembre de 2017, recurso n.º 113/2016 (NFJ069040), que se desestima].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
Ley 36/2006 (Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal), disp. adic. séptima.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 101, 179, 181, 191, 192, 193, 195 y 203.
Constitución Española, art. 25.
RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 21.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 190.

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 446/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6187/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6187/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 446/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6187/2017, promovido por don Aurelio, representado por la procuradora de los Tribunales doña María José Bueno Ramírez, bajo la dirección letrada de don Fernando de Vicente Benito, contra la sentencia núm. 822, de 27 de septiembre de 2017, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el procedimiento ordinario 113/2016.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por don Aurelio contra la sentencia núm. 822, de 27 de septiembre de 2017, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 113/2016 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 24 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y sancionador relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Segundo.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del proceso, en primer lugar debe examinarse el motivo del recurso que plantea la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

La argumentación del recurrente no puede ser acogida ya que, como se indica en el acuerdo que aprobó la liquidación, se ha llevado a cabo un único procedimiento de valoración de la operación vinculada entre D. Aurelio y la sociedad Stavelot Comunicación S.L., valoración efectuada en sede de la sociedad por ser donde se encontraban las dos operaciones objeto de contraste (relación de la sociedad con terceros y relación de la sociedad con el socio que presta los servicios), extendiéndose los efectos de dicha valoración a la otra parte que intervino en la operación vinculada, el socio persona física, pues no hay que olvidar que se seguían dos actuaciones de comprobación diferentes, una frente a la sociedad y otra respecto del socio.

Por otra parte, la Inspección dio cumplimiento al art. 21.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, puesto que al no ser la corrección valorativa el único objeto de la regularización que procedía practicar en el

procedimiento de inspección llevado a cabo respecto de la entidad Stavelot Comunicación S.L., la propuesta de liquidación que derivó de la misma se documentó en un acta distinta de las que debieron formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria, habiéndose justificado en dicha acta la determinación del valor normal de mercado conforme a uno de los métodos previstos en el art. 16.4 de la Ley del Impuesto y señalándose también los motivos que determinaban la corrección de la valoración efectuada por el obligado.

Además, con respecto a la invocada exigencia de firmeza de la liquidación antes de regularizar la situación tributaria del resto de partes vinculadas, hay que señalar que el art. 101.2 de la Ley General Tributaria dispone que las liquidaciones tributarias pueden ser provisionales o definitivas, y el apartado 4.a) del mismo precepto legal establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los supuestos siguientes:

"a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente."

En desarrollo de esta norma, el art. 190.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria), norma referida a las liquidaciones derivadas de las actas de inspección, establece: "2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

(...)

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.(...)"

Así las cosas, la Administración también ha respetado estas normas al haber practicado la liquidación aquí recurrida con carácter "provisional", conforme a lo dispuesto en el art. 101 de la Ley 58/2003.

En este punto, es necesario recordar que la jurisprudencia sostiene que "la diferencia entre actos definitivos y provisionales está en que, en los primeros la Administración Tributaria ha realizado todas las comprobaciones y en los segundos aún esta? por ultimar alguna comprobación" (sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2000, recurso 7182/1995), añadiendo la sentencia del mismo Tribunal de 8 de marzo de 2012 (recurso 540/2008) que "la liquidación provisional es una liquidación anticipada, que encuentra su fundamento en que cuando se practica la liquidación no se conocen los valores o datos, económicos, físicos o de cualquier otra índole que, una vez conocidos, permitirán practicar la liquidación definitiva, depurando las inexactitudes por tal motivo cometidas". Por tales motivos, las liquidaciones provisionales pueden ser modificadas a resultas de una comprobación más exhaustiva, mientras que las definitivas, en cambio, sólo son modificables mediante su impugnación o por los procedimientos especiales de revisión.

[...]

OCTAVO.- Plantea seguidamente la parte actora la nulidad de la sanción alegando que en el acuerdo de liquidación la Oficina Técnica consideró que no había indicios de la comisión de infracciones tributarias, a pesar de lo cual se dictó acuerdo sancionador sin justificar las razones del cambio.

El art. 153.g) de la Ley General Tributaria exige que en las actas se exprese la opinión del actuario respecto de la existencia o inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, pero como la propia norma indica se trata de una opinión o criterio, respetable sin duda, que no vincula al órgano competente para decidir si procede tramitar o no el expediente sancionador.

En este caso el actuario hizo constar en el acta de inspección que existían indicios de la comisión de infracciones tributarias, y en fecha 4 de febrero de 2013 la Inspectora Coordinadora autorizó el inicio de expediente sancionador respecto de D. Aurelio, expediente que se inició por acuerdo de 21 de febrero de 2013. Así, se han cumplido las exigencias previstas en los arts. 21 y 25 del Real Decreto 2063/2004, que aprobó el Reglamento general del régimen sancionador tributario, para iniciar el procedimiento sancionador.

Es cierto que en el acuerdo que aprobó la liquidación (pág. 16) la Oficina Técnica expreso? que "no existen indicios de comisión de infracciones tributarias en el seno de la persona física", pero ese criterio no puede impedir

el inicio del procedimiento sancionador (que se acordó por el órgano competente) ni afecta al derecho de la Administración para imponer sanción.

Es más, el mismo órgano (Jefe de la Oficina Técnica de Inspección) que expuso ese criterio en la liquidación fue el que posteriormente dictó el acuerdo sancionador, lo que no tiene las consecuencias jurídicas que reclama el actor ya que la Ley no obliga a exponer de manera expresa en el acuerdo sancionador las razones por las cuales el órgano competente se aparta de su anterior criterio, lo que no conlleva merma alguna de los derechos del obligado tributario al ser evidente que esa diferencia de criterio queda justificada con los argumentos expuestos para fundamentar cada una de las decisiones, tanto la que no advierte indicios de la comisión de infracción como la que declara lo contrario, de modo que la cuestión que suscita la parte actora se reconduce a la exigencia de motivación que debe cumplir el acto sancionador, en el que hay que exponer las razones para sancionar, pues si se llega a la conclusión de que dicho acuerdo está debidamente motivado, ello implica necesariamente que no era correcta la apreciación expuesta en el acuerdo que practicó la liquidación.

No obstante lo razonado, es preciso señalar que en el acuerdo sancionador se justifica el cambio de criterio de la Oficina Técnica en los siguientes términos:

"En el acuerdo de liquidación de fecha 21/02/2013 por el que se confirmaba la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad A02 72205875 respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 a 2009, se señalaba la "no existencia de indicios de comisión de infracciones tributarias en el seno de la persona física".

No obstante lo anterior, el Inspector-Jefe autorizo? el inicio del procedimiento sancionador con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25, apartados 1 y 3, del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) aprobado por R.D. 2063/2004, de 15 de octubre.

Una vez iniciado el expediente sancionador, esta Oficina Técnica a la vista del contenido del mencionado expediente y de la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, si? considera que los hechos y circunstancias que han tenido lugar, son subsumibles en los tipos de infracción tributaria previstos en la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT).

Si bien no deja de ser cierto que la Oficina Técnica, en el seno del acuerdo de liquidación de fecha 21/02/2013, se pronunció? acerca de la no existencia de indicios de comisión de infracción tributaria, no menos cierto es que el objeto de dicho Acuerdo es el que señala el artículo 10 de la LGT , es decir, el circunscrito, únicamente, a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

El acuerdo de liquidación tiene, tan sólo, por objeto, la propuesta de regularización de la situación tributaria del obligado tributario formulada por el órgano instructor.

"Artículo 101. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

La liquidación tributaria es el acto 1. resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria."

Por su parte, el artículo 153.g) de la LGT , y en este mismo sentido, determina que las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener "la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias", pero nada dice la normativa tributaria, por contraposición, al hecho de que tales consideraciones deban o formar parte del acuerdo de liquidación a que da lugar el acta finalizadora del procedimiento.

Por lo tanto, cualquier pronunciamiento sobre la existencia o no de indicios de comisión de infracción tributaria en el acuerdo de liquidación, lo es a mayor abundamiento.

En distinto ámbito, el artículo 21 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) señala:

"Arti?culo 21. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias

Como regla general, la imposición de 1. sanciones tributarias se realizara? mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2ª de este capítulo."

En virtud del artículo expuesto, en comunión con los anteriormente citados, queda claro que la normativa tributaria separa y diferencia, de forma terminante, el procedimiento de regularización de la deuda tributaria, del procedimiento sancionador; ambos con objetos y contenidos perfectamente diferenciados.

Por ello, el pronunciamiento acerca de la existencia o no de infracción tributaria realizado en el acuerdo de liquidación a que se refiere el interesado, no constituye el objeto del procedimiento de comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo ni condiciona la apertura de procedimiento sancionador, objeto de regulación

diferenciada, pues se trata, simplemente, de cuestiones tangenciales a las que constituyen el fundamento de la resolución adoptada en relación al objeto del procedimiento administrativo tramitado.

En apoyo de esta fundamentación, procede traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y por la que de forma indiscutida, se ha venido diferenciado, en relación al contenido de las resoluciones judiciales, las denominadas cuestiones "obiter dicta", es decir, aquéllas consideraciones hechas a mayor abundamiento y que resultan irrelevantes respecto de la resolución adoptada, de las denominadas "ratio decidendi" de la sentencia y que constituyen el verdadero fundamento del fallo de la resolución dictada.

Citamos a título de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29/01/2004 , por la que se señala que:

"(...) Sin embargo la sentencia decide -innecesariamente-, aprovechar el "material ambiental" existente en el expediente (estudio de impacto ambiental) y en los autos (prueba pericial de contraste del anterior estudio), y, aunque el primero, como se ha expresado, no resultaba necesario para la autorización concedida, la Sala decida analizarlo, contrastándolo con la pericial practicada en autos y llegando a la conclusión que con las medidas que van a adoptarse -por cuanto figuran en el proyecto- en relación con los elementos sensibles al medio ambiente que se citan, tal impacto va a resultar soportable. Esto es, que a pesar de no ser el mismo exigible, sin embargo, la sentencia, como "obiter dictum", señala que el impacto de la construcción hidroeléctrica en el Barranco de Berasti, con las medidas que se incorporan al proyecto, va a resultar soportable. Es un pronunciamiento excesivo (por su explicada innecesariedad) pero que, en modo alguno supone o implica una contradicción interna de la sentencia.

Como dijimos en la STS de 23 de abril de 2003 (RJ 2003, 4677) "hemos de admitir una cierta falta de técnica en el pronunciamiento de la sentencia recurrida..., pero esta incorrección, meramente formal, no la hace incurrir en el defecto de imprecisión, proscrita por los artículos 359 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 (LEG 1881, 1) y 218.1 de la vigente de 7 de enero de 2000 (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), revisable también a través del motivo de quebrantamiento de forma contemplado en el artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), de manera que tampoco procede anular dicha sentencia por resultar imprecisa o incursa en incoherencia interna" (STS 23 de abril de 2003). Igualmente dijimos que "No cabe duda, pues, de cuál es la "ratio decidendi", ... pero la corrección jurídica de su conclusión no afecta a la forma de la sentencia, regida entonces por el artículo 359 de la Ley de Enjuiciamiento civil invocado por el... recurrente en este primer motivo de casación, sino al fondo, que, en el caso de haber sido indebidamente resuelto, debería haberse combatido aduciendo la infracción jurídica cometida por el Tribunal "a quo" al decretar "la nulidad de pleno derecho de los acuerdos impugnados", razón por la que dicho motivo no puede prosperar" (STS 24 de abril de 2003 [RJ 2003, 4681]). Y ello porque, como también señalamos, "la sentencia no deja de expresar con claridad bastante cuáles son las razones por las que decide en el sentido en que lo hace" (STS 20 de octubre de 2003 [RJ 2003, 8587]).(...)"

Señalados todos los fundamentos anteriormente expuestos, y en aplicación de esta jurisprudencia, debe concluirse que, aún cuando la Oficina Técnica pudo realizar una afirmación como la sostenida o alegada por el interesado, dicha manifestación lo constituye a mayor abundamiento, ya que no resulta acorde al objeto del procedimiento tramitado, ni fundamento de la resolución adoptada por dicha Oficina.

No olvidemos que lo que se resolvió? en tal acuerdo, no es sino la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

El hecho de que con posterioridad el Inspector Jefe acuerde el inicio de un expediente sancionador, y tras analizar el contenido de la propuesta sancionadora, la cual se fundamenta en una más profusa motivación sobre la responsabilidad tributaria y a la vista de un procedimiento cuyo objeto es específico, nada impide que pueda entenderse adecuada una resolución sancionadora, al tratarse éste de un procedimiento separado del de aplicación de los tributos y, por no constituir el pronunciamiento que ahora alega el interesado, fundamento de la resolución regularizadora de la deuda tributaria."

En atención a la totalidad de las razones expuestas debe rechazarse el motivo del recurso que se acaba de examinar".

La representación procesal del Sr. Aurelio preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 17 de noviembre de 2017, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) el artículo 16.9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], y el artículo 21.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 6 de agosto) ["RIS"]; (ii) el artículo179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (iii) la doctrina jurisprudencial que señala que "cuando existen órganos administrativos que comparten la posición del recurrente, queda excluida la culpabilidad mínima exigible a cualquier infracción" (sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2010 (rec. cas. 5939/2004; ECLI: ES:TS:2010:1667); de 16 de diciembre de 2014 (rec. cas. 3611/2013; ECLI:ES:TS:2014:5667) y de 4 de noviembre de 2015 (rec. cas. 100/2014: ECLI:ES:TS:2015:4770); (iv) el artículo 16.10 TRLIS, en conexión con la disposición adicional séptima de la Ley

36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre) ["LPFF"]; (v) el artículo 10.2 de la LGT; y, finalmente, (vi) el principio genérico de especialidad, que se desglosa en una serie de reglas contenidas en el artículo 8 del Código Penal, que permiten, en caso de conflicto de normas, seleccionar aquella que resulta aplicable, así como la jurisprudencia que sobre este principio ha establecido la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en las sentencias de 18 de marzo de 1997, de 22 de septiembre de 2011, de 25 de enero de 1990 y de 20 de febrero de 1992.

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 21 de noviembre de 2017.

Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 28 de febrero de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, no habiéndose incumplido las obligaciones específicas de documentación exigidas en relación con las operaciones vinculadas, las correcciones efectuadas por la Administración tributaria respecto de las mismas de las que se derive una falta de ingreso, le permiten sancionar al obligado tributario conforme a lo previsto en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 16.10.4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de don Aurelio, mediante escrito registrado el 5 de septiembre de 2018, interpuso el recurso de casación en el que aduce que la infracción del art. 16.9 del TRLIS y del art. 21.4 del RIS se ha producido porque la Sala de instancia, pese a tomarlos en consideración, no interpreta que ambos preceptos establezcan la obligación de esperar a la firmeza de la liquidación dictada respecto de STAVELOT para regularizar la situación tributaria de la otra parte vinculada (D. Aurelio, el socio), y determina que los mismos han sido respetados por el simple hecho de que la liquidación dictada respecto de D. Aurelio (el socio) fue una liquidación provisional, dictada al amparo del art. 101.4.a) LGT) y del art. 190.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Por el contrario, el recurrente sostiene que "la claridad con la que los arts. 16.9 TRLIS y 21.4 RIS señalan que la regularización de las otras partes de la operación vinculada (en este caso D. Aurelio, el socio de STAVELOT) sólo puede realizarse cuando haya adquirido firmeza la liquidación practicada al obligado tributario en el que se valoró dicha operación" (págs. 7-8 del escrito de interposición).

En cuanto a la vulneración del art. 16.10 TRLIS, en conexión con la Disposición Adicional 7ª, apartado 2, de la Ley 36/2006, se alega que, no habiéndose desarrollado en 2007 y 2008 el régimen de obligaciones de documentación de operaciones vinculadas, debe concluirse que la conducta del Sr. Aurelio en 2007 y 2008 no resultaba sancionable conforme al art. 191 LGT y que, por el contrario, debía considerar atípica al no haberse aún desarrollado reglamentariamente las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas, lo que impedía la aplicación del vigente art. 16.10 TRLIS, y que "la elección por la Inspección, a la hora de sancionar del art. 191 de la LGT frente al art. 16.10 del TRLIS, supone la comisión de un error en la tipificación de la conducta, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo sancionador relativo a los ejercicios 2007 y 2008" (pág. 13).

Sobre la conculcación del art. 179.2.d) de la LGT, considera que la misma se produce en la medida en que la afirmación de que la conducta de don Aurelio no era sancionable se realizó no en el acta, sino en el acuerdo de liquidación que tenía por objeto fijar la posición de la Inspección sobre el resultado de la actuación de comprobación que afectó al recurrente, y cuya competencia para dictarlo era del mismo órgano competente para dictar el acuerdo sancionador (el Inspector Jefe), siendo, "por tanto, el mismo órgano administrativo -el Inspector Jefe- el que afirmó una cosa en el acuerdo de liquidación y la contraria en el acuerdo sancionador", con lo que "se ha revocado una manifestación administrativa de voluntad sin seguir el procedimiento legalmente establecido"; esto es, "en este caso es el mismo órgano administrativo -el Inspector Jefe- el que primero afirma que la conducta no es sancionable para, posteriormente, cambiar de opinión" (págs. 15- 16).

Finalmente solicita "se dicte sentencia por la que, estimando el recurso, anule la Sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo número 113/2016, conforme a lo solicitado en la demanda, y en consecuencia anule el Acuerdo de

Liquidación y el Acuerdo sancionador dictados respecto del IRPF de [su] representado, relativo a los ejercicios 2007, 2008 y 2009".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 21 de marzo de 2019, escrito de oposición en el que pone de manifiesto que la cuestión casacional planteada en el auto de admisión ya ha sido resuelta por sentencia de esta Sala y Sección de 15 de octubre de 2018 (rec. cas. núm. 4561/2017), y en cuanto a si en este supuesto, era procedente la sanción impuesta, ex art. 191 de la LGT, la citada sentencia "responde afirmativamente, sin ambages" (pág. 8 del escrito de oposición).

En cuanto a las infracciones legales denunciadas de contrario, considera esta parte que no hay infracción de los artículos 16.9 TRLIS en relación con el art. 21.4 del RIS, cuando se tramitan procedimientos simultáneos frente a obligados distintos y se practican varias liquidaciones provisionales, aunque sean el resultado de trasladar a esos procedimientos la corrección resultante del procedimiento en que se realiza la valoración. Y, subsidiariamente, para el caso de que la Sala concluya que para regularizar la situación de una de las partes vinculadas es necesario esperar a que el valor normal de mercado determinado en el procedimiento seguido frente a otra parte haya adquirido firmeza, considera "que la declaración debería limitarse a la "firmeza" en vía administrativa, esto es, una vez resuelto el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, previa o, en su caso, la tasación pericial contradictoria" (pág. 14).

Y, finalmente, entiende la representación del Estado que no procede pronunciamiento alguno sobre la supuesta infracción del art. 179.2.d) de la LGT, en relación con la jurisprudencia citada en el escrito de interposición tanto por tratarse de una cuestión nueva que no puede plantearse en sede casacional, como por no motivar de ninguna forma en el escrito de interposición del recurso el interés casacional de esta infracción, y porque, además, aunque la sentencia recurrida no se refiere al art. 179.2.d) LGT en relación con la jurisprudencia que excluye la culpabilidad en las infracciones tributarias cuando existen órganos administrativos que comparten la posición del recurrente, sí descarta la interpretación razonable de la norma fiscal en su FD Décimo.

Por todo ello suplica a la Sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho, fijando como doctrina la que se establece en el anterior apartado cuarto".

Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 21 de enero de 2020, continuándose la deliberación el día 3 de marzo siguiente, en cuya fecha ha tenido lugar la votación y fallo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del recurso.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el procedimiento ordinario 113/2016, desestimatoria del recurso deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"], de fecha 24 de noviembre de 2015, que desestimó a su vez las reclamaciones formuladas por el actor contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], de los ejercicios 2007, 2008, y 2009, por importes respectivos de 345.405,88 euros (siendo la cuota de mayor cuantía la referida al ejercicio 2009: 118.295,26 euros) y 97.276,51 euros.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la representación procesal de don Aurelio, es o no conforme a Derecho.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal, en el auto de admisión de 28 de febrero de 2018, apreció la presencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y, en relación con el art. 16.10. TRLIS en la redacción aplicable ratione temporis -a saber, la redacción vigente en 2009 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -, delimitó la cuestión casacional que plantea el presente recurso de casación en los siguientes términos:

"Determinar si, no habiéndose incumplido las obligaciones específicas de documentación exigidas en relación con las operaciones vinculadas, las correcciones efectuadas por la Administración tributaria respecto de las

mismas de las que se derive una falta de ingreso, le permiten sancionar al obligado tributario conforme a lo previsto en el artículo 191 LGT".

Y el mencionado auto de admisión identificó, asimismo, como normas jurídicas que debían ser objeto de interpretación en este pronunciamiento los arts. 16.10.4º TRLIS y 191 LGT.

Pues bien, esta cuestión ha sido resuelta en nuestra sentencia de fecha 15 de octubre de 2018 (rec. cas. núm. 4561/017 - ES:TS:2018:3632), cuyos razonamientos deben ser reproducidos en lo sustancial, en aplicación del principio de igualdad y seguridad jurídica.

Como señalamos en la sentencia de 15 de octubre de 2018, cit., para dar respuesta a la cuestión planteada hay que comenzar contextualizando la previsión contenida en el art. 16.10.4º TRLIS -y, más genéricamente, el régimen sancionador previsto en el apartado 10 del art. 16 TRLIS- cuya interpretación constituye el objeto principal del presente recurso de casación.

Segundo. *La necesaria contextualización del régimen sancionador especial contenido en el art. 16.10 TRLIS. Su aplicación exclusiva a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas.*

No es la primera vez que esta Sala debe pronunciarse en relación con el apartado 10 del art. 16 TRLIS en la redacción dada a este precepto por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Con ocasión del recurso interpuesto en su día por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España contra el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modificó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, esta Sala -mediante auto de 8 de febrero de 2011 (rec. núm. 8/2009)- planteó cuestión de inconstitucionalidad en cuanto a los apartados 2 y 10 del art. 16 TRLIS, por entender que las previsiones en ellos contenidas podían vulnerar los principios de legalidad sancionadora -tanto con las infracciones como con las sanciones- y de proporcionalidad establecidos en el art. 25.1 CE.

En la resolución de la citada cuestión de inconstitucionalidad, el Pleno del Tribunal Constitucional -en la STC 145/2013, de 11 de julio- enfatizó, en lo que aquí interesa, "que el apartado 10 del art. 16 LIS no puede leerse aisladamente, sino en conexión con el resto del precepto" (FJ 6). Y en la exégesis del art. 16.10 TRLIS a la luz del resto de apartados que integran el precepto puso el acento, fundamentalmente, en la necesidad de cohonestarlo con las previsiones contenidas en los apartados 1, 2, y 3 del mencionado artículo.

Concretamente, señaló el Pleno del Tribunal: "El número 1 del apartado 1 del art. 16 LIS establece que "las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado", entendiéndose por tal "aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia"" (FJ 2). Así, pues, "a la vista de su apartado 1 es claro que el régimen sancionador establecido [en el apartado 10 del art. 16 TRLIS] se refiere, no a cualesquiera conductas en materia tributaria, sino a las específicamente relacionadas con las denominadas "operaciones vinculadas"" (FJ 6). "A continuación, el apartado 2 dispone que "las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente". El segundo párrafo de este apartado (añadido por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril y reformado después por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre) exonera de las obligaciones de documentación a personas o entidades vinculadas cuya cifra de negocios sea inferior a diez millones de euros" (FJ 2). En consecuencia -explicó el máximo intérprete de la Constitución-, el art. 16 TRLIS "identifica con un grado no desdeñable de exhaustividad las "personas o entidades vinculadas" y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10" (FJ 6).

Acotado el ámbito sancionador previsto en el art. 16.10 TRLIS y establecidos los potenciales sujetos infractores, sistematizó la regulación de los dos tipos infractores contenidos en el apartado 10, sistematización que conviene, asimismo, traer a colación en esta sede:

"El apartado 10 del art. 16 LIS establece, de un lado, que "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" (párrafo primero); de otro, que "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" (párrafo segundo). En ambos casos la Ley califica la infracción de "grave" asociándole -cuando no proceda efectuar correcciones valorativas respecto de operaciones sujetas a una serie de impuestos (de sociedades, de renta de las personas físicas o de renta de no residentes- una "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" (número 1). En todo caso, conforme al último párrafo del número 1 del párrafo tercero (añadido por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril), tales multas en ningún caso pueden superar la

menor de las dos cuantías siguientes: el 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones realizadas en el periodo impositivo o el 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios. Cuando procedan las correcciones valorativas de la Administración tributaria, la sanción es una "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 anterior" (número 2). Por lo demás, las restantes previsiones del art. 16.10 LIS (tanto en el número 2, como en los 3, 4 y 5) delimitan el ámbito de compatibilidad de este régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas con las previsiones generales que en materia sancionadora recogen los artículos 188.1, 188.3, 191, 192, 193, 195 y 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria" (STC 145/2013, FJ 2).

De entre todas las afirmaciones efectuadas por el Pleno del Tribunal Constitucional en la referida STC 145/2013 que acabamos de reproducir, conviene incidir en dos extremos que, sin duda, resultan capitales para dar respuesta a la cuestión casacional objetiva que constituye el objeto del presente recurso de casación: en primer lugar, que los apartados 1 a 3 del art. 16 TRLIS circunscriben la aplicación del régimen sancionador especial que establece el apartado 10 del precepto dentro de unos márgenes muy precisos y perfectamente delimitados, y lo hacen tanto desde un punto de vista material (los tipos infractores supra descritos se aplican exclusivamente a las operaciones vinculadas) como desde una perspectiva subjetiva (únicamente a los sujetos obligados ex lege a la llevanza de documentación referida a tales operaciones). Yerra el recurrente, por tanto, cuando afirma en el recurso de casación que el régimen sancionador especial se aplica a todas las operaciones vinculadas o cuando señala que el art. 16.10 TRLIS establece un régimen sancionador único para todas las operaciones vinculadas, sin excepción alguna (esto es, con independencia de que se venga obligado o no a la llevanza de la documentación a que se refiere el art. 16.2 TRLIS). Y yerra en tanto que efectúa una interpretación aislada o inconexa -no contextualizada- del art. 16.10 TRLIS que no tiene en cuenta el ámbito subjetivo de aplicación del régimen sancionador especial cuya aplicación reclama.

Y, en segundo término, pero indisolublemente unido a la anterior, las personas o entidades vinculadas que, en virtud del art. 16.2.2º TRLIS, quedan exoneradas de las obligaciones de documentación se sitúan fuera del ámbito sancionador previsto en el apartado 10 del art. 16 TRLIS. Lo reiteramos una vez más: los tipos de infracciones y las sanciones contenidas en el art. 16.10 TRLIS resultan de aplicación, exclusivamente, a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas: "el apartado 3 -explicó claramente, en este sentido, el Pleno del Tribunal en el FJ 6 de la STC 145/2013- identifica con un grado no desdeñable de exhaustividad las "personas o entidades vinculadas" y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10. A su vez, el segundo párrafo del apartado 2 especifica las "personas o entidades" que, teniendo el carácter de "vinculadas", están exoneradas de la obligación de documentación y, consecuentemente, se sitúan fuera del ámbito sancionador del apartado 10. Por tanto, a la acotación material del ámbito sancionador con enunciación del bien jurídico protegido, se añade la definición detallada del aspecto subjetivo o personal de las conductas jurídicas previstas, esto es, la identificación de las empresas que pueden cometer la infracción. El propio Auto de planteamiento admite que la Ley predetermina suficientemente las personas comprendidas dentro del "perímetro" de la regulación sancionadora".

Esto sentado interesa recordar que, como ya hemos puesto de manifiesto en este pronunciamiento, no existe controversia entre las partes -y en ningún momento del procedimiento ha sido puesto en cuestión- que en el periodo impositivo 2007 y 2008 el recurrente ni la sociedad Stavelot estaban sujetos a la obligación de documentar las operaciones vinculadas al no haberse producido aún el desarrollo reglamentario a que subordinó esta obligación la disposición adicional 7º de la Ley 36/2006, que dispone:

"2. 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".

El desarrollo reglamentario de esta obligación se produjo en el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modificó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por lo que en los ejercicios de 2007 y 2008 no eran aplicables estas obligaciones de documentación.

Pues bien, conviene ahora recordar la conclusión que establecimos en la sentencia de 15 de octubre de 2018, cit., examinando allí el caso de un contribuyente que en el ejercicio de 2009 no alcanzaba el límite mínimo para estar sujeto a las obligaciones de documentación, conclusión que, como luego se desarrollará es, a los efectos

sancionadores que ahora nos ocupan, de aplicación a los ejercicios anteriores a que se desarrollase reglamentariamente lo previsto en art. 16.2 sobre obligación de documentación de operaciones vinculadas.

Declaramos en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2018, cit., que, primero, los contribuyentes que quedaban extramuros del régimen sancionador específico establecido en el art. 16.10 TRLIS, no les resultará aplicable la exención de responsabilidad prevista en el art. 16.10.4º TRLIS; y, segundo, que siendo subsumible la acción del obligado tributario en el tipo infractor previsto en el art. 191 LGT, este precepto -y las consecuencias sancionadoras que en él se establecen- le resultan plenamente aplicables, descartando, por otra parte, la aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4ª TRLIS a los sujetos exonerados de la llevanza de la documentación relativa a operaciones vinculadas, cuestión ésta última en lo que no hemos de insistir ahora, pues ni tan siquiera el recurrente plantea tal exención, reconociendo de manera explícita que en este caso no era aplicable la obligación de documentación por no estar vigente aún el desarrollo reglamentario a que se remitía el art. 16.2 TRILS, que tuvo vigencia en los ejercicios a partir del de 2009.

Tercero. *Pretensión de la parte recurrente.*

Consecuencia de todo lo razonado, es que en los casos en los que, de acuerdo con el TRLIS, no recae sobre el sujeto pasivo la obligación de documentar la operación vinculada, ya porque aún no se había desarrollo reglamentariamente esta obligación como ocurre en el caso litigioso -respecto a los ejercicios de 2007 y 2008, en los que centra su argumentación y su pretensión anulatoria la parte recurrente-, ya porque, a partir del ejercicio de 2009, no se rebasaran los límites que hacen obligatoria su llevanza, como fue el caso analizado en nuestra STS de 15 de octubre de 2018, cit., lo cierto, decimos, es que no puede admitirse la conclusión que sostiene el recurrente de atipicidad de la conducta por no resultar aplicable el 191 LGT, pero tampoco el régimen sancionador del art. 16. 10 del TRLIS. La tesis del recurrente de que la conducta sería atípica, por existir una norma sancionadora específica, la del art. 16.10 del TRLIS, encuentra un obstáculo insalvable en el hecho de que el régimen sancionador del referido precepto no podía ser aplicable a quien, por no estar sujeto aún a las obligaciones de documentación en los ejercicios de 2007 y 2008, no podía incumplirlas ni por tanto estar sometido a un régimen sancionador específico con desplazamiento del régimen general de la LGT, en particular de su art. 191, que por tanto sería norma aplicable.

Lo que pretende el recurrente es que, en una suerte de concurso aparente de normas sancionadoras, la que considera específica - art. 16.10 TRLIS-, desplace a la general - art. 191 LGT-. No es preciso ahora profundizar en la exposición del tratamiento del concurso aparente de normas sancionadoras, del que puede verse, por todas, el contenido de la sentencia de esta Sala de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009 - ECLI: ES:TS:2011:5949). Bastará aquí con recordar que, para que pueda apreciarse un concurso aparente de normas penales en las que una de ellas, la más específica, desplace en su aplicación a la más vaga o genérica, es imprescindible que existan en conflicto dos normas que puedan resultar de aparente aplicación. Pero tal conflicto no puede existir cuando un determinado régimen sancionador resulta inaplicable, en este caso el del art. 16.10 TRLIS, por no concurrir un presupuesto de hecho del tipo, por inexistencia del desarrollo normativo exigido para poder incumplir la obligación de documentación de operaciones vinculadas.

En efecto, en la medida en que al recurrente no le resulta aplicable el art. 16.10 TRLIS -insistimos, porque no puede afirmarse que cumpliera unas obligaciones de documentación que no tenía-, no puede colegirse que en su caso se cumpla el supuesto de hecho que reclama la aplicación del concurso aparente de normas, a saber: que un determinado supuesto de hecho sea lógicamente subsumible en varios preceptos, uno de los cuales, sin embargo, desplaza a los restantes. La conducta del recurrente, de serlo, resultaría sancionable exclusivamente conforme a un precepto: el art. 191 LGT, perteneciente al régimen sancionador general. Sobre ello nos pronunciaremos en el fundamento de derecho siguiente.

Cuarto. *En defecto del régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10 TRLIS, procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT . La subsunción de la conducta del recurrente en el tipo del art. 191 LGT .*

Debemos pronunciarnos sobre si, en defecto del régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10 TRLIS, procede aplicar el régimen sancionador general establecido en la LGT y, más concretamente, sobre si la conducta del recurrente resulta subsumible en el tipo del art. 191 LGT, con las consecuencias sancionadoras que de dicha subsunción se derivan.

A este respecto, coincidimos con la interpretación efectuada en su momento por la Administración tributaria, confirmada por la sentencia de instancia, y que certeramente extracta el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación interpuesto. Existiendo, en todo caso, para todos los periodos impositivos iniciados tras la reforma del art. 16 TRLIS por la Ley 36/2006 - los ejercicios de 2007 y 2008 en lo que aquí interesa-, la obligación por parte de los sujetos pasivos de valorar las operaciones vinculadas entre personas o entidades vinculadas por su valor de mercado, nada impide a la Administración, en aquellos supuestos en los que (1) el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección

valorativa por parte de la Administración tributaria y (2) concurran los requisitos necesarios para apreciar la existencia de la infracción tributaria prevista en el art. 191 LGT -esto es, los elementos objetivos y subjetivo que conforman el tipo de injusto-, sancionar al obligado tributario ex art. 191 LGT.

Pues bien, en el caso sometido a la consideración de esta Sala, ni se discute que el valor declarado por el recurrente diera lugar a una corrección valorativa por parte de la Administración en el correspondiente procedimiento de inspección, ni se ha cuestionado que dicha corrección, tal y como reclama el art. 191 LGT, determinara una falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa del tributo de parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, ni, en fin, se ha puesto en duda la concurrencia de la culpabilidad necesaria para sancionar sobre la que insistentemente se ha venido pronunciando esta Sala.

En consecuencia, debemos concluir que la aplicación de la infracción prevista en el art. 191 LGT y de la sanción que dicha conducta lleva aparejada resulta acorde con los principios que disciplinan el ejercicio del ius puniendi por la Administración y, en última instancia, conforme con las exigencias que dimanan del principio de tipicidad que reconoce el art. 25.1 CE cuya vulneración aduce, asimismo, el recurrente.

Quinto. *La interpretación del alcance de la regularización de varios obligados tributarios afectados por la modificación de valoraciones de operaciones vinculadas.*

El recurso de casación plantea una segunda cuestión que, sin ser rechazada explícitamente en el auto de admisión, no constituyó el asunto sobre el que se concretó el interés casacional. Sin embargo, esta Sala ha constatado posteriormente, en otro asunto, la existencia de interés casacional en la cuestión que suscita aquí la parte recurrente. Concretamente, hemos declarado en el auto de la Sección de Admisión dictado en el recurso de casación 437/2018, que resulta de interés casacional objetivo resolver la cuestión consistente en:

"Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como el artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio".

Como quiera que sobre dicha cuestión se ha extendido el recurso de casación de la actora, y la parte recurrida ha formulado alegaciones, ningún obstáculo existe para que esta Sala aborde dicha cuestión en el ámbito del presente recurso de casación.

Recordemos ahora que el motivo del recurso que plantea la actora es la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, hoy recurrente en casación, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

El art. 16.9 del TRLIS en la redacción aplicable dispone lo siguiente:

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

1º 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.

2º 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.

3º 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.

4º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno".

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, señala que esta Ley tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal, en particular en la regulación de las operaciones vinculadas.

Para cumplir los objetivos pretendidos, la Ley 36/2006 modifica la regulación de las operaciones vinculadas redactando el artículo 16.1.1º del modo siguiente:

"1º 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".

Conviene recordar que hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el TRLIS disponía en su artículo 16.1 que:

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

Cabe observar que, como resultado de la modificación, la valoración a mercado de las operaciones vinculadas pasa de ser una facultad de la Administración ejercitable sólo cuando la valoración convenida por las partes implicadas hubiese determinado para el conjunto de todas ellas una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación, a constituir una obligación para los obligados tributarios, obligación cuyo cumplimiento la Administración puede comprobar y, en su caso, corregir, en todos los supuestos de comprobación de las operaciones vinculadas.

Consecuencia obligada de dicha modificación es la diferente regulación del procedimiento de comprobación del valor de las operaciones vinculadas, al desaparecer con la nueva regulación el requisito de la "tributación inferior" o del "diferimiento de la tributación" para que la Administración pudiera valorar a mercado las operaciones vinculadas y encontrarse los obligados tributarios, por el contrario, obligados en todo caso a valorar a mercado.

En efecto, el artículo 16 del RIS, antes de ser modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, disponía:

Artículo 16. Procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado

1. Cuando la Administración tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801), se procederá de la siguiente manera:

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

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

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

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

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

2. El acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada.

3. El valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria surtirá efecto, en cuanto no hubiere sido recurrido por ninguna de las partes vinculadas, en las liquidaciones de los períodos impositivos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801).

4. Si el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme".

Así pues, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006 la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas se configuraba como un procedimiento autónomo del propio procedimiento inspector que se seguía con el obligado tributario. En ese procedimiento autónomo tenían entrada también las partes vinculadas con el obligado tributario que estaba siendo sometido al procedimiento de inspección. Es de todo punto lógico la participación de dichas partes vinculadas si se tiene presente que la Administración sólo podía valorar a mercado las operaciones cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, lo que hacía conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de poder determinar fundadamente la concurrencia o no de esa "tributación inferior" o de ese "diferimiento de la tributación" que había de valorarse en el conjunto de las entidades o personas implicadas. La conclusión alcanzada al respecto era, sin duda, determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones.

Pues bien, la entrada en vigor de la Ley 36/2006, hace desaparecer el condicionante de la "tributación inferior" o del "diferimiento en la tributación", y dado que los obligados tributarios están obligados a valorar a mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la Administración, pierde su sentido la existencia del citado procedimiento autónomo y especial y la participación en él de las partes vinculadas con el obligado tributario respecto del que se ha iniciado el procedimiento inspector, de forma que la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa. Las demás partes vinculadas se integran en el procedimiento una vez que éste ha concluido respecto del obligado tributario principal, es decir, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y le ha girado la liquidación tributaria provisional. Dicha participación queda limitada a la vía de recurso y reclamaciones, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado.

Ahora bien, todo ello no excluye la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas, que es cabalmente lo que ha ocurrido en este caso.

El recurrente argumenta que no cabe simultanear la comprobación de las distintas partes vinculadas a tenor de lo dispuesto en el artículo 21.4 del RIS, según el cual: "Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme". Para el recurrente, sólo cuando haya alcanzado firmeza la liquidación practicada al obligado tributario podrá regularizarse a las demás partes vinculadas, cosa que en el supuesto de hecho analizado no había sucedido, toda vez que existieron comprobaciones y liquidaciones simultáneas de todas las partes implicadas. Por tal razón el escrito de interposición sostiene que no se ha respetado el procedimiento de determinación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

Sin embargo, tal tesis no puede ser compartida, ya que las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. Ciertamente, cuando la Administración ha iniciado actuaciones inspectoras exclusivamente sobre un obligado tributario, resulta de plena aplicación el sistema derivado del art. 21 RIS, de manera que:

a) Si la regularización no afectara sólo a la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la propuesta de liquidación que derive de dicha valoración se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria que hubieran podido ser regularizados por otros motivos.

b) La liquidación derivada de esta acta que documenta la regularización de las operaciones vinculadas tendría carácter provisional.

c) Sólo cuando esta liquidación provisional hubiese adquirido firmeza, podría regularizarse a las demás partes vinculadas, sin que exista peligro de prescripción pues ya determina la norma que esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas.

En primer lugar, el propio tenor literal de los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS permite afirmar que el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado que en ellos se regula está previsto sólo para aquellos supuestos en los que se ha iniciado un procedimiento de inspección respecto de un obligado tributario y en su seno se observa que existen operaciones vinculadas que hay que valorar a mercado. Nada dicen los preceptos indicados respecto a otra situación como la del recurrente, si excluyen que se siga un procedimiento respecto a cada una de las partes de la operación vinculada, de manera que respecto de cada una de las partes de la operación vinculada se sigan procedimientos de inspección, que podrán tener incluso un ámbito más amplio que dichas operaciones vinculadas.

Por otra parte, la regulación contenida en los preceptos indicados, pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses para esas otras partes vinculadas, bajo la hipótesis de que éstas no están siendo objeto de inspección. A tal fin, obliga a notificar a las demás partes vinculadas la liquidación practicada, sobre la base de la corrección valorativa, al obligado tributario inspeccionado en cuya sede se realiza la valoración de la operación vinculada, para que aquellas puedan personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que puedan interponer ellas mismas recurso o reclamación.

Por contra, cuando ha existido, como en este caso, una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se aseguró desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada.

La finalidad de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, pero cuyos resultados pueden afectarles, es el objetivo del artículo 16.9 del TRLIS al reconocerles el derecho a personarse en el recurso o reclamación presentado por el único obligado tributario inspeccionado o, en defecto de dicho recurso o reclamación, a impugnar directamente la liquidación practicada a aquél. Es por ello que, para poder ejercitar ese derecho el artículo 21.1 del RIS ha previsto que cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en que se lleve a cabo (el del obligado tributario inspeccionado), la propuesta de liquidación que se derive de la misma se documentará en acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria.

Pero ello no obsta, ha se ha dicho, a que, cuando se desarrollan procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas, cada una va a poder defender también sus legítimos intereses, en este caso mediante la impugnación de la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección.

Por último, conviene señalar que la regulación contenida en los preceptos señalados, a diferencia de la anteriormente vigente, no suspende de forma automática la ejecutividad de la liquidación girada -sobre la base de la corrección valorativa- al obligado tributario objeto de inspección, en tanto el valor de mercado no adquiera firmeza. Pues bien, cuando tienen lugar procedimientos de inspección simultáneos sobre las distintas partes vinculadas, se practicará la correspondiente liquidación a cada una de ellas sobre la base del valor normal de mercado determinado, liquidación que tampoco queda como regla general suspendida de forma automática.

La regulación analizada sí obliga, sin embargo, a posponer la regularización de las demás partes vinculadas -que no son objeto de inspección- hasta el momento en que el valor de mercado determinado se convierta en firme, cosa que no sucedía con la regulación anterior, en la que podía liquidarse, pero quedando suspendida la ejecutividad de la liquidación.

En efecto, la posposición de la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado adquiera firmeza, tiene sentido cuando tan sólo una de las partes implicadas está siendo sometida a inspección por las operaciones vinculadas. Pero no cuando cada parte

puede realizar plenamente actuaciones de defensa e impugnar cuanto tenga por conveniente, también la valoración resultante.

De hecho, es bien indicativo de la carencia de obstáculo real alguno para la integridad del derecho de defensa que el recurrente no ha aducido ningún óbice de indefensión o merma de garantías reales en tal sentido. Así, en el expediente obra (documento 29, epígrafe 2.1.3.1.1.29 del expediente de la AEAT) la valoración de la operación vinculada, habiendo tenido acceso a todos los elementos y datos tomados en consideración, sin que sean hayan sido desvirtuados. Sin duda que, en esta situación de prosecución de dos procedimientos, será conveniente que la Administración tributaria primero, y en la eventual fase de reclamación económico administrativa, después, se adopten las medidas de coordinación necesarias entre los distintos procedimientos. Pero, en cualquier caso, conviene recordar que estamos ante una liquidación que tiene carácter provisional, tal y como establece el art. 101.4 LGT, en relación al art. 190.2.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, por cuanto la comprobación afecta a "[...] la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas".

En conclusión, pues, las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas. En este sentido, lo relevante es garantizar la integridad del derecho de defensa previsto en el art. 24 CE y art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01) a través del pleno acceso a la totalidad de la documentación procedente de otro procedimiento, así como la plenitud de medios de impugnación y posibilidad de revisión por parte del Tribunal ante el que pueda ser recurrido el acto que concierne al contribuyente, tal y como hace ver la STJUE de 16 de octubre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:861) en un supuesto que, aún relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, guarda analogía con la problemática de procedimientos separados con hechos y apreciaciones vinculadas. Todas estas garantías han sido debidamente observadas en este procedimiento por lo que no se ha producido ningún tipo de indefensión y menos aún la vulneración absoluta del procedimiento que postula la recurrente.

Por consiguiente, procede desestimar el recurso de casación en éste punto.

Sexto. *Improcedencia de abordar las restantes cuestiones sobre las que no estimó presente interés casacional el auto de la Sección primera.*

Insiste el recurrente en plantear otra cuestión que no se entendió de interés casacional por el auto de la Sección Primera de 28 de febrero de 2018, y para ello invoca el tenor del auto de la misma Sección, de 12 de junio de 2018, denegando el complemento del auto de 28 de febrero de 2018 para incluir otras cuestiones suscitadas por el recurrente en su escrito de preparación. Tal y como señala el citado auto, de la falta de pronunciamiento explícito en el auto de admisión sobre cuestiones distintas a aquellas en las que sí se estimó justificado el interés casacional, "[...] no debe inferirse la carencia de interés casacional objetivo de todas aquellas infracciones y pretensiones sobre las que la Sección de Admisión no se hubiere pronuncia[do] en el Auto de admisión, y que sin embargo hubieran sido planteadas por la recurrente en su escrito de preparación [...], cuya prosperabilidad deberá valorar, en su caso, la Sección de Enjuiciamiento".

La cuestión nos remite al alcance del art. 92.3 de la LJCA, cuando permite que las partes, desde luego la recurrente, planteen otras cuestiones en el escrito de interposición, siempre que hayan sido identificadas en el escrito de preparación, aunque no hubieran sido calificadas en el auto de admisión como cuestiones de interés casacional objetivo. Esta posibilidad, no ofrece dificultad aplicativa alguna cuando el sentido de la resolución de cuestión de interés casacional conduce a la revocación de la resolución recurrida en casación y, por tanto, a abordar, en su caso, la decisión de las demás cuestiones planteadas en el litigio. En estos supuestos el ámbito de enjuiciamiento de la cuestión litigiosa debe ser tan extenso como exija la resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, con el límite de no abordar cuestiones nuevas no suscitadas por las partes en sus respectivos escritos procesales, tanto del recurso de casación, como en los deducidos en la instancia.

Al respecto, hemos dicho en nuestra sentencia de 18 de diciembre de 2018 (rec. cas. núm. 4442/2018 - ECLI:ES:TS:2019:4115):

"Es cierto que esta Sala ha admitido que la parte recurrente no queda constreñida completamente por la delimitación de las normas que deban ser objeto de interpretación, admitiendo que, al tiempo de formular su escrito de interposición puede suscitar la interpretación de normas distintas a las identificadas en aquel auto de admisión. Así lo admite expresamente el art. 92.3.a LJCA (RCL 1998, 1741), señalando la posible extensión del escrito de interposición a otras normas siempre que hubieran sido debidamente citadas en el escrito de preparación. Pero esta posibilidad ha de entenderse rectamente, sin desvirtuar el contenido propio de la fase de admisión, de manera que las alegaciones de la recurrente y las cuestiones suscitadas en el escrito de interposición deben guardar relación con la cuestión de interés casacional, y, en un sentido negativo, es obvio que no pueden desbordar por completo aquella, como pretende la recurrente, para reintroducir, no ya al margen de la fase de admisión, sino en abierta contradicción de lo resuelto en la misma, cuestiones que hayan sido expresamente excluidas del interés casacional que permite el acceso al recurso de casación. El art. 92.3.a LJCA (RCL 1998, 1741) señala que el escrito de interposición deberá " [...] [e]xponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación [...] " pero " sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces ". Por amplia que sea la casuística que se puede suscitar respecto a eventuales extensiones de la cuestión de interés casacional más allá de la identificación efectuada en el auto de admisión, no nos encontramos aquí ante una situación de errónea identificación de la cuestión de interés casacional por parte de la Sección de Admisión -como se puso de manifiesto en nuestra sentencia de 26 de junio de 2018 (RJ 2018, 3705) (Casación nº 299/2016)-, o de cuestiones que puedan ser abordadas en el enjuiciamiento de la cuestión de fondo, una vez estimado el recurso de casación, sino ante la pretensión abiertamente infundada de la recurrente de reiterar una cuestión que ya fue expresamente rechazada por carecer de interés casacional".

En esta línea de rechazo a las cuestiones ajenas a las delimitadas como de interés casacional por el auto de admisión puede citarse la STS de la Sección Quinta, de 26 de junio de 2018 (rec. cas. núm. 846/2017 - ES:TS:2018:2510) y, en el mismo sentido, la sentencia de la STS de la Sección Segunda, de 26 de junio de 2018 (rec. cas. núm. 1689/2017 - ES:TS:2018:2647), sobre alcance de una exención de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), y la STS de la Sección Quinta, de 29 de enero de 2018 (rec. cas. núm. 27/2016 - ES:TS:2018:303).

Ciertamente, la alegación de infracción del art. 179.2.d) de la LGT no puede justificarse en ninguno de los contados casos que permiten abordar cuestiones no identificadas expresamente como de interés casacional, y que hemos tenido en cuenta para la relativa a la cuestión del procedimiento, ya analizada. Como con razón pone de manifiesto la Abogacía del Estado, el recurso de casación introduce una mutación sustancial en el planteamiento de la ausencia de culpabilidad en la conducta del Sr. Aurelio. Esta cuestión no se suscitó en la instancia con el alcance y planteamiento que pretende en el recurso de casación, pues allí no se invocó en modo algún la pretendida infracción del art. 179.2.d) de la LGT que ahora se trae al debate casacional. En definitiva, la pretendida ausencia de culpabilidad no se vinculó con la jurisprudencia que excluye la culpabilidad en las infracciones tributarias cuando existen órganos administrativos que comparten la posición del recurrente. Lo que planteó el recurrente fue una cuestión bien distinta, a saber, el criterio expresado por la Oficina Técnica en el acuerdo de liquidación en contra de sancionar la conducta regularizada, criterio que no se sigue en el acuerdo sancionado, lo que no le parece suficientemente justificado al recurrente. Esta cuestión fue analizada extensamente por la sentencia recurrida en el FD décimo. La modificación sustancial del recurso de casación respecto del planteamiento efectuado en la instancia, así como la extensísima y consolidada jurisprudencia de esta Sala sobre las cuestiones relativas a los requerimientos de la apreciación de la culpabilidad en las resoluciones sancionadoras tributarias, hacen por completo improcedente que abordemos esta cuestión, por carecer de interés casacional y dado el sentido desestimatorio del resto de las pretensiones sobre las aquel fue delimitado.

Séptimo. *Criterios interpretativos sobre los arts. 16.10.4º TRLIS y 191 LGT (y, en particular, sobre la relación existente entre estos dos preceptos).*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) La aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4º del TRLIS presupone la obligación del sujeto pasivo de llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas que establece el art. 16.2 del TRLIS y desarrolla el Real Decreto 1777/2004 . En los casos, por tanto, en los que el obligado tributario está exonerado del cumplimiento de esta obligación formal no procede aplicar el art. 16.10.4º del TRLIS.

2º) La exclusión de responsabilidad prevista en el ordinal 4º del art. 16.10 TRLIS resultará aplicable únicamente cuando concurran las tres circunstancias siguientes: (a) que no se haya incumplido por parte del obligado tributario la obligación formal de llevanza de la documentación que le corresponde ex art. 16.2 TRLIS; (b) que el valor declarado por él en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada; y (c) que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de

mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria. Concurriendo estas tres circunstancias la conducta del obligado tributario no será sancionable ni conforme al régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10.1º y 2º del TRLIS, ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en la LGT.

3º) En defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 16.10 del TRLIS, al no resultar aplicable la obligación de documentación prevista en el art. 16.2 del TRLIS por no haber sido desarrollada reglamentariamente esta obligación conforme dispone la DA 7ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para prevención del fraude fiscal, procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, el art. 191 de la LGT, siempre y cuando concurran los elementos objetivos y subjetivo del tipo de injusto que hemos venido estableciendo en nuestra jurisprudencia.

4º) En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza.

Octavo. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por la representación procesal de don Aurelio, pues la resolución judicial recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que no existe una situación de atipicidad de la conducta del recurrente, dado que (a) no procede aplicar el artículo 16.10 del TRLIS, porque el recurrente no estaba sujeto a la obligación de documentación prevista en el art. 16.2 del TRLIS por no haber sido desarrollada reglamentariamente esta obligación conforme dispone la DA 7ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para prevención del fraude fiscal, obligación desarrollada por el Real Decreto 1793/2008, y (b) que, en defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 16.10 TRLIS, procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, en este caso, el art. 191 de la LGT, siempre y cuando concurran, como la Sala de instancia ha apreciado y no es objeto de controversia, los elementos objetivos y subjetivo del tipo de injusto que hemos venido estableciendo en nuestra jurisprudencia. Finalmente, no se ha vulnerado el procedimiento previsto en el art. 16.9 TRLS y 21.4 RIS dada la prosecución de dos procedimientos distintos para cada obligado tributario, en el que el recurrente ha tenido plenitud de medios de alegación, defensa e impugnación, sin perjuicio del carácter provisional de la liquidación. Procede desestimar el recurso de casación en este punto.

Noveno. *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. En cuanto a las de la instancia, procede mantener el pronunciamiento de la Sala de instancia, en aplicación de lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, dada la desestimación de las pretensiones del recurrente, si bien con el límite cuantitativo que estableció la sentencia de instancia.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 6187/2017, interpuesto por la representación procesal de don Aurelio, contra la sentencia núm. 822, de 27 de septiembre de 2017, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 113/2016.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,

traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.