

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090093

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de abril de 2023

Sala 1.^a

R.G. 524/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. *Valoración de las operaciones socio-sociedad. IRPF. Contribuyente. Individualización de rentas. Rendimientos del trabajo. Ajuste Secundario. Régimen económico matrimonial de gananciales.* Por lo que respecta al ajuste secundario, se debe abordar la adecuada calificación de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada y el fijado por las partes que ha quedado, en este caso, en el patrimonio de la sociedad, otorgando el tratamiento fiscal que se corresponda con esa calificación.

Así, la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes, que resulta a favor de la sociedad, en la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación del socio que realizó la operación vinculada con la sociedad, tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.

En el caso analizado, una vez efectuado el ajuste a valor de mercado de una operación vinculada, que eleva el valor fijado por el trabajo realizado por un socio para su sociedad -ajuste primario- incrementando sus ingresos y los gastos de la sociedad, se determina la calificación de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada y el fijado por las partes que ha quedado, en este caso, en el patrimonio de la sociedad, otorgando el tratamiento fiscal que se corresponde con esa calificación:

-La parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido correspondiente al porcentaje de participación que tiene en la entidad -en este caso un 50%- tiene la consideración de aportación del partícipe a los fondos propios de la entidad y, por tanto, supone para el socio un aumento del valor de su participación y para la entidad un aumento de los fondos propios, no teniendo repercusión en el IRPF del socio en los ejercicios regularizados.

- La parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido no correspondiente al porcentaje de participación en la entidad -en este caso un 50%- tiene la consideración de renta para la entidad y de donación para el partícipe, no teniendo incidencia en el IRPF.

En los mismos ejercicios la sociedad reparte fondos propios con los beneficios contabilizados al haber facturado a terceros, a valor de mercado, los servicios recibidos, a menor valor, del socio.

En la relación sociedad-socio prima la calificación mercantil sobre la civil derivada de su régimen económico matrimonial. Hay, en este caso, dos socios, al 50%, y sólo uno de ellos hace una aportación a la sociedad. No hay un socio único, la sociedad de gananciales, con el 100%.

El desplazamiento patrimonial lo hace un socio a una sociedad, de modo que en esa operación no tendrá ninguna trascendencia el régimen económico matrimonial del socio.

Sin embargo, lo que la sociedad reparte posteriormente debe ser calificado en un 50% como devolución de aportación en el momento de su salida, mientras que el 50% restante, al haber sido calificado como donación o liberalidad en favor de la sociedad, sí tributa como distribución de dividendo imputado por mitades a los cónyuges.

Esa doble naturaleza no distingue ahora entre el cónyuge que realizó la aportación de socio, y el que se benefició de ella -su cónyuge en este caso-, sino que repartirán a partes iguales las consecuencias, de acuerdo con el art. 11.3 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), al dar prioridad a las consecuencias del régimen ganancial de las acciones, frente a la realidad mercantil a la que, hasta esta expresa concreción de la norma fiscal, se ha de atender. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

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

RD 634/2015 (Rgto IS), art. 20 y Disp. Final Tercera.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 11 y 14.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 7.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 13, 27, 117, 140, 141, 157, 191 y 237.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 170.

Código Civil, arts. 1344 y 1347.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada, que se resuelven de forma acumulada, interpuestos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM), dictada de forma acumulada y relativa a las reclamaciones identificadas con número de registro **R.G. 28-18754-2017 y 28-26108-2017**, mediante las cuáles se impugnaban los siguientes actos administrativos:

- **R.G. 00-00549-2021**, formulado por el interesado. El Acuerdo de liquidación, de fecha **31 de julio de 2017**, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, practicando liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011, 2012 y 2013, derivado de Acta de disconformidad con número de referencia A02-...2, siendo la cuantía de la reclamación de 211.695,55 euros y la cuantía total de 435.459,09 euros correspondiente a la cuota tributaria más intereses de demora de los ejercicios.

- **R.G. 00-00524-2021**, formulado por el Director del Departamento de Inspección. El Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de fecha 13 de diciembre de 2017, dictado por infracción tributaria derivada de la anterior liquidación, por el mismo impuesto y ejercicio, siendo la cuantía de la reclamación de 48.345,05 euros y la cuantía total de 130.892,28 euros, con número de referencia A51-...2.

Segundo.

Con fecha **2 de febrero de 2016**, se notificó al interesado la comunicación, informando del inicio de un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2013. Las actuaciones tuvieron carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT.

El día **31 de julio de 2017**, se dictó el Acuerdo de liquidación antes identificado, resultando una deuda total de 435.459,09 euros correspondiente a la cuota tributaria más intereses de demora de los ejercicios..

En el Acuerdo de liquidación se regularizó la situación tributaria del obligado como consecuencia de la incorrecta valoración a precios de mercado de los servicios prestados por **Axy** (el interesado) a **XZ S.L.** La Inspección utiliza como comparable para la valoración de los servicios, al entender que se trata de servicios personalísimos en los que las específicas cualidades profesionales del interesado constituyeron la razón fundamental de la contratación, el valor fijado en los servicios prestados por dichas sociedades a terceros con deducción de los gastos correlacionados. Así, la Inspección entiende que la entidad no disponen de medios materiales y personales relevantes suficientes, excluido el interesado, para la prestación de los servicios contratados, no adicionando, en consecuencia, valor alguno a la prestación de los mismos y constituyendo el interesado la razón única para que los terceros contraten a la sociedad.

Dicho acto liquidatorio se notificó al reclamante el **8 de septiembre de 2017**.

Asimismo, de forma paralela, la Inspección de los Tributos llevó a cabo actuaciones con la sociedad **XZ S.L.** por el concepto retenciones e ingresos a cuenta, respecto al IS de los ejercicios 2011 al 2013, y respecto al IVA de los ejercicios 1T/2011 al 4T/2013. Los acuerdos de liquidación y sancionadores también fueron recurridos ante el TEARM dictándose las resoluciones relativas a las reclamaciones **28-18448-2017, 28-16918-2017 (y 28-16919-2017) y 28-18726-2017 (y 28-23341-2017)**, respectivamente.

Tercero.

Dentro del plazo establecido, se notificó el inicio del procedimiento sancionador, con la notificación de la propuesta de resolución que, posteriormente, dio lugar al Acuerdo de imposición de sanción, identificado con el número A51-...2, al concluir la Administración que el reclamante no ingresó dentro de la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, conforme al artículo 191 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, LGT, y no cumplió con la obligación de documentación recogida en el artículo 16.10 del TRLIS.

Cuarto.

Disconforme con los actos administrativos identificados el reclamante interpuso, el día **21 de septiembre y 20 de diciembre de 2017**, las reclamaciones económico administrativas **R.G. 28-18754-2017 y 28-26108-2017**, ante el TEARM, el cuál, dictó la resolución impugnada, el **28 de enero de 2021**, estimando en parte las reclamaciones económico administrativas interpuestas con la siguiente fundamentación:

- En primer lugar, respecto del ajuste por operaciones vinculadas, se desestiman las alegaciones concluyéndose que: *"En conclusión, este Tribunal considera que, no obstante lo alegado, la valoración se ha efectuado de un modo correcto, sin que en contra de lo alegado, se pueda sostener que el valor de mercado determinado sea aleatorio o caprichoso, porque en el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por la persona física, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta el socio a la sociedad que administra, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio."*

- En segundo lugar, se estima la alegación relativa a la sanción impuesta por el 16.10 TRLIS en los ejercicios 2012 y 2013 al entender que *"el obligado sí aporta documentación referente a las operaciones vinculadas, por más que no contenga el comparable interno que se debió utilizar en la valoración a precio de mercado, esto solo supondría la inexactitud de la documentación, conducta que ya no se encuentra regulada como infracción tributaria, por lo que cabe aplicar el principio de la retroacción de la norma sancionadora más favorable y estimar las alegaciones de la parte reclamante en este sentido, anulando las sanciones impuestas en base al artículo 16.10 TRLIS en los ejercicios 2012 y 2013."*

- Por último, se desestima la alegación referida a la sanción del 191 LGT considerando acreditada la existencia de negligencia en el comportamiento del reclamante.

La resolución se notificó al reclamante el **25 de febrero de 2020**.

Quinto.

Frente a la resolución anterior, el interesado interpuso, ante este TEAC, el **25 de marzo de 2020**, el presente recurso de alzada identificado con **R.G. 00-00549-2021** formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

El reclamante comienza remitiéndose a las alegaciones formuladas ante el TEARM.

1.- Nulidad de la liquidación por infracción de las normas que regulan el procedimiento inspector, en particular, por la infracción del art. 21 del Reglamento de Impuesto sobre sociedades y concordantes ya que levantan una sola acta, cuando debieron emitirse tres actas distintas, una por cada uno de los tres puntos expuestos en los párrafos anteriores (Valoración de operaciones vinculadas, Gastos deducibles y recargo del art. 27 LGT), tal y como habían hecho en las actas levantadas a **XZ** y de las que deriva la liquidación impugnada. Procede también declarar la nulidad por la infracción el art.170.5 RD RGGIT, puesto que la orden de carga del plan de inspección es de 2015 y las actuaciones inspectoras comienzan en 2016.

Asimismo, existen errores aritméticos graves en la liquidación y se computan, indebidamente, trece días de dilación imputables al contribuyente en las actuaciones inspectoras.

2.- Improcedencia de la exacción del recargo por presentación extemporánea del art. 27 LGT al producirse la presentación de las complementarias en plazo, motivada por el pago de atrasos. Existencia de preclusión, la Administración ya había comprobado en 2015 los mismos hechos, dejando sin efecto las propuestas de liquidación. Falta de concurrencia del requisito de espontaneidad que exige el art. 27 LGT.

3.- Improcedencia del ajuste por operaciones vinculadas.

Nulidad del ajuste primario. El método de análisis de comparabilidad usado por la inspección no es idóneo y existe documentación de precios de transferencia, la sociedad **XZ** poseía medios materiales y personales para prestar los servicios regularizados, por lo que fue ella quien debió soportar la retribución de los rendimientos. Asimismo, la regularización genera doble imposición de rentas, sin que se haya producido infracción del art.16.1 LIS ya que la renta ya había soportado un gravamen similar.

Nulidad del Ajuste secundario. Falta de cobertura legal en los ejercicios 2011 a 2013, no existe transferencia patrimonial de rentas distinta de la efectivamente realizada y, además, deben tenerse en cuenta las restituciones patrimoniales que han tenido lugar respecto de los ejercicios objeto de comprobación.

A continuación, el reclamante añade a las alegaciones efectuadas que la Inspección, a pesar de calificar los servicios prestados por el socio a la sociedad como servicios profesionales, en la liquidación regulariza el incremento

de renta como rendimiento del trabajo lo que no resulta, a juicio del reclamante, ajustado a la naturaleza del servicio, - que es profesional, según la propia Inspección- por lo que exige una rectificación en el cálculo de los componentes de la base imponible.

De igual forma, considera que la Inspección no ha tenido en cuenta que la sociedad distribuyó dividendos, en algunos de los ejercicios inspeccionados, con cargo a las reservas sociales posteriormente incorporadas al IRPF del socio en la regularización. A efectos de valorar la operación vinculada se debe tener en cuenta el cincuenta por ciento del dividendo distribuido omitido pues, en caso contrario, se estaría soportando doble imposición al tributar en el IRPF del reclamante por el ajuste y en el IRPF de su esposa como dividendo.

4.- Improcedencia de la liquidación en relación a la determinación de los gastos no deducibles, al aplicar el régimen de Estimación directa simplificada, a pesar de que, tras un robo que acredita la imposibilidad de aportar la documentación contable, la inspección debió acudir al método de estimación indirecta. Se aprecia, asimismo, falta de motivación en la consideración de los gastos no afectos a la actividad.

5.- Improcedencia de las sanciones impuestas.

Sexto.

Disconforme con la resolución dictada por el TEARM, el Director del Departamento de Inspección interpuso, el día **17 de febrero de 2020**, al amparo del **artículo 241.3 LGT**, recurso de alzada ordinario frente a la resolución identificada formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Improcedente anulación de la sanción impuesta por aplicación del 16.10 TRLIS. La eliminación de la referencia al carácter inexacto de la documentación de operaciones vinculadas en la tipificación de la infracción actualmente regulada en el artículo 18.13 de la LIS no puede, en ningún caso, interpretarse como la exteriorización de la voluntad del legislador de que no constituya infracción tributaria una conducta como la aquí analizada.

La referencia al carácter inexacto de la documentación no dejaba de ser novedosa en nuestro derecho tributario, que generalmente se refiere al carácter "incorrecto" de, por ejemplo, la renta declarada (artículo 191 LGT).

Tal referencia a la inexactitud sólo cobra sentido si tomamos en consideración el ámbito en el que nos encontramos, el de la valoración de operaciones vinculadas, una materia que no permite obtener resultados exactos sino, por definición, aproximados, siendo correctas aquellas valoraciones que se obtengan aplicando adecuadamente la metodología de operaciones vinculadas. Cualquier error en dicha aplicación, por ejemplo, en la selección de los comparables, puede determinar la inexactitud de la documentación, por mucho que se haya aportado información completa y veraz sobre las operaciones a valorar, con el consiguiente efecto en la cuota del Impuesto directo que corresponda.

En el caso que nos ocupa, ni siquiera se aporta de forma completa la documentación relativa a los servicios de administración de sociedades profesionales, pues como se indica en el Acuerdo de imposición de sanciones, se omite cualquier referencia a los precios pactados entre la sociedad **XZ S.L.** y **TW S.L.**, a la que la primera presta la mayoría de los servicios que factura, o con el resto de sus clientes. Considerando la práctica ausencia de medios materiales y personales en **XZ S.L.** a excepción del propio contribuyente, parece que el importe facturado por dicha entidad a terceros forma parte de "cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas" y ello con independencia de la operación vinculada que deba considerarse.

Así, si consideramos que la documentación exigida por la normativa que regula las operaciones vinculadas es completa y veraz pese a que recoja meras estimaciones sin fundamento alguno o datos no coincidentes con los declarados por las partes, los contribuyentes evitarían cometer la infracción con la mera aportación de un modelo o informe proforma con cualquier estimación que se les pueda ocurrir a tal efecto, a pesar de que no estén aportando la información relevante para la aplicación de los tributos que exige el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por todo lo expuesto, solicita a este TEAC el Director recurrente que anule la Resolución del TEAR de Madrid de 27 de noviembre de 2019, confirmando el Acuerdo sancionador anulado en la medida en que la aplicación retroactiva del régimen sancionador contenido en el artículo 18.13 de la LIS no excluye la existencia de tipicidad en la conducta.

Séptimo.

El **15 de octubre de 2021**, se presentó por el interesado escrito de oposición al recurso de alzada formulado por el Director recurrente formulando, resumidamente, la siguiente alegación:

Entiende el reclamante -al igual que el TEAR de Madrid-, que el obligado tributario si aportó documentación referente a operaciones vinculadas,- por más que no contenga el comparable que a juicio de la AEAT debió utilizar en la valoración a precio de mercado-, y esto solo supondría la inexactitud de la documentación, conducta que ya no se encuentra regulada como infracción tributaria, por lo que cabe aplicar el principio de la retroacción de la norma

sancionadora más favorable, y estimar las alegaciones aquí presentadas en relación a y mantener la nulidad de la sanción declarada por el TEAR de Madrid.

Considera que no se han incumplido por el obligado tributario las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, y en consecuencia no puede aplicarse la sanción del art. 16.10 LIS, pues tal conducta ya no se encuentra regulada como infracción tributaria, por lo que debe mantenerse la aplicación retroactiva de las norma sancionadora mas favorable tal y como resolvió el Tribunal económico administrativo regional de Madrid en la resolución aquí impugnada.

Octavo.

El ...de ...de 2022, se dictó **sentencia .../2022 por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de ... (núm. rec. .../2020)**, desestimando el recurso interpuesto por la entidad vinculada XZ S.L. e imponiéndole el pago de las costas procesales y confirmando, en consecuencia, la resolución acumulada dictada por el TEARM en las reclamaciones **R.G. 28-16918-2017 (y 28-16919-2017)**.

El ...de ...de 2022, se dictó **sentencia .../2022 por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (núm. rec. .../2020)**, estimando parcialmente el recurso interpuesto por la entidad vinculada XZ S.L., confirmando la resolución del TEARM **R.G. 28-18448-2017** mediante la que se impugnaba la liquidación por el concepto retenciones e ingresos a cuenta 2011 a 2013, salvo en la cuantía final del recargo, ya que, de acuerdo con la nueva regulación legal, debe de reducirse en la forma detallada en la sentencia, por lo que debe se anula únicamente en este concreto aspecto de la resolución y liquidación impugnadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Sobre el ajuste por operaciones vinculadas impugnado por el interesado, incluidas las cuestiones formales alegadas, la procedencia de la regularización practicada y de las sanciones impuestas.
- Sobre la anulación por la resolución del TEARM impugnada, de la sanción impuesta por la Inspección, al amparo de lo dispuesto en el artículo 16.10 TRLIS, en base a la nueva redacción del artículo 18.13 LIS y la aplicación retroactiva de la norma sancionadora más favorable para el interesado.

Cuarto.

En primer lugar, es necesario señalar, en el escrito presentado ante este TEAC, las continuas remisiones en bloque efectuadas por el reclamante a las alegaciones presentadas ante el TEARM bajo la fórmula "*este reclamante solicita que se tengan por reproducidos en este RECURSO DE ALZADA todos los argumentos expuestos en la primera instancia*" u otras similares

Como señala la **resolución de este TEAC, de 28 de septiembre de 2008, RG 00-08264-2008**, hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del TEAR, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas.

Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el TEAR se hace en la resolución que se impugna.

Cierto es que el **artículo 237 de la LGT** atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "*todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente*", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la **sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991)**:

<<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998).>>

El criterio de la citada resolución del este TEAC ha sido mantenido igualmente en otras resoluciones posteriores como la de **24 de mayo de 2017, RG 00-01070-2014**. Por tanto, ante la reproducción y remisión en bloque a las alegaciones ya planteadas ante el TEAR, este TEAC se remite, en todo lo no referido expresamente en la presente resolución, a la RTEARM impugnada y confirmada por la STJM pues, a juicio de este Tribunal, la práctica totalidad de las cuestiones planteadas fueron correcta y motivadamente resueltas por el TEAR en su resolución y las restantes quedan resueltas por la presente.

Quinto.

En primer lugar, se remite el reclamante a su alegación formulada ante el TEARM consistente en la infracción del art. 21.1 del Reglamento del Impuesto sobre sociedades como consecuencia de la formalización de una sola acta. En relación con esto, se afirma en la resolución del TEARM impugnada (énfasis propio):

"QUINTO.- En primer lugar, antes de entrar al fondo del asunto, procede analizar si se dan una serie de defectos formales puestos de manifiesto por la parte reclamante. En concreto alega:

- Que se produce una infracción del artículo 21 del Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades en la medida en la que dicho artículo exige que los ajustes se reflejen en actas separadas y distintas. Así, este artículo establece:

"1. Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria.

En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

*Sin embargo no podemos compartir esta alegación, **el artículo mencionado regula la forma de proceder en el caso del Impuesto sobre Sociedades, como así se ha hecho en su caso a la hora de regularizar la sociedad XZ S.L. pero esta norma no es aplicable al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.***

Remitiéndose de igual forma a las alegaciones formuladas ante el TEARM considera que el procedimiento no cumple con las formalidades en cuanto al modo de inicio de las actuaciones inspectoras, en la medida en la que la orden de carga de inspección fue en diciembre de 2015 y el procedimiento no se inicia hasta febrero de 2016, incumpliendo el plazo anual otorgado en el artículo 170.5 del Real Decreto 1065/2007 de 17 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 (RGGIT).

Sobre esta cuestión también fue claro el TEARM, citando a este Tribunal, al indicar en la resolución impugnada (énfasis propio):

"Cabe destacar que en este sentido ya se han pronunciado tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como el Tribunal Supremo, negando que deba iniciarse el procedimiento dentro de este plazo anual, sino debiendo regir los plazos generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria, por lo que se desestiman estas alegaciones. Así se pronuncia el TEAC entre otras en la resolución 00-04130-2015 del 08/02/2018 en la que recoge la jurisprudencia del TS, y establece que:

Con posterioridad a esta resolución de este Tribunal Central, el Tribunal Supremo ha fallado estimando, con fecha 27 de noviembre de 2017, el recurso de casación núm. 2998/2016 interpuesto por la Administración General del Estado contra la citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2016 (rec. 120/2014), en el siguiente sentido:

"La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de inspección que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección.

Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y

(b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (artículos 66 y siguientes de la LGT)."

Alega también, nuevamente por remisión al escrito presentado ante el TEARM, la existencia de errores aritméticos graves en la liquidación. En este sentido, la resolución del TEARM impugnada indica:

*"En lo que respecta a los errores aritméticos nos remitimos a lo ya explicado por este Tribunal en las resoluciones de las reclamaciones **28-16918-2017** y **28-16919-2017** en las que se recoge:*

"SEXTO.- En lo que respecta a los errores aritméticos de cálculo, la parte reclamante señala que existen errores al calcular los gastos que se entienden correlacionados con la actividad y que por lo tanto se permite su deducción para el cálculo del valor de la operación vinculada. Este TEAR ha revisado los cálculos realizados por la Inspección y los considera correctos. Así, la parte reclamante llega a números diferentes porque el procedimiento que utiliza es restar de los gastos inicialmente declarados aquellos cuya explicación se detalla en el acuerdo, sin embargo los importes totales se encuentran recogidos en el cuadro inicial de gastos asociados. Para proceder de forma correcta deben eliminarse de los gastos declarados aquellos que se recogen por la Inspección en este cuadro como "no admitidos en la operación vinculada".

Así, por ejemplo, la diferencia apreciada por la parte reclamante en el ejercicio 2013 de más de 10.000 euros se debe en primer lugar a un error en el reflejo de los sueldos y salarios no sujetos a IRPF, cuyo importe es 1.200

euros y que la Inspección ha olvidado incluir en la columna de gastos admitidos, y por otro lado a las pérdidas por deterioro de créditos, que suman 9.075 euros, y cuya explicación no se detalla a continuación y por eso no han sido tenidos en cuenta por la parte reclamante en el cálculo.

En definitiva, se considera que no existen errores de cálculo y que el valor de la operación vinculada en este sentido se ha realizado de forma correcta."

De la misma forma, se remite a la alegación relativa al computo indebido de las dilaciones no imputables al obligado sin haberse motivado debidamente, habiendo señalado la resolución:

"- A continuación expresa su disconformidad con la extensión del plazo máximo de resolución del procedimiento en 13 días adicionales. Alega que simplemente se solicitó que se modificara una cita por la imposibilidad de acudir a la misma, lo que no motiva esta ampliación. En este sentido el artículo 150 de la LGT establece que:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general. (...) El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

(...) 4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo.

Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo. (...)" Así, al solicitar que no se continuaran las actuaciones durante determinados días "por compromisos profesionales inaplazables" ya se comunicó por parte de la actuario que al admitir esta solicitud se estaba solicitando una suspensión del procedimiento durante dichos días y que por lo tanto no se computarían a efectos del plazo máximo para resolver el procedimiento. Consta en el expediente administrativo dicha solicitud así como la explicación por parte de la Inspección de las consecuencias del aplazamiento por lo que no pueden admitirse las alegaciones de la parte reclamante.

En cualquier caso, y únicamente a efectos dialécticos, cabe destacar que aún no computando los 13 días por solicitud de aplazamiento, se habría cumplido igualmente la duración máxima del plazo del procedimiento inspector de 18 meses.

El presente procedimiento se inició el 02/02/2016 y con fecha 31/07/2017 se produce el primer intento de notificación del acuerdo de liquidación. Si tenemos en cuenta la extensión de plazo, el procedimiento debía finalizar como máximo el 14/08/2017, por lo que sin dicha extensión, el plazo máximo sería el 01/08/2017, por lo que no se habría superado en cualquier caso el plazo del procedimiento inspector."

Sobre la totalidad de cuestiones analizadas en este fundamento de derecho hemos de concluir que, no añadiéndose cuestión adicional alguna en el recurso de alzada a las ya expuestas al TEARM, coincidiendo con lo manifestado por el TEARM en su resolución sólo podemos rechazar las alegaciones formuladas y confirmar la resolución impugnada en lo que a estas cuestiones se refiere.

Sexto.

El reclamante alega la improcedencia de la exacción del recargo por presentación extemporánea del artículo 27 LGT por los siguientes motivos:

1.- Como ya alegó al TEARM, se produjo la presentación de las complementarias en plazo, ya que, considera, son atrasos de rentas del trabajo, a los que les es aplicable el artículo 14.2 LIRPE, pues la percepción tardía no fue por causa imputable al reclamante, se percibió en período distinto de aquél en el que resultó exigible al cual se imputa mediante la autoliquidación complementaria presentada.

Esta alegación ya fue contestada por el TEARM, en el Fundamento Octavo de la resolución impugnada (que, a su vez, remite a lo dispuesto en la **RTEARM 28-18448-2017**) que, de forma más detallada, fundamenta que los importes no tienen la consideración de atrasos al no ser previamente exigibles (hasta 2014), y que, en todo caso, no se dejaron de percibir por causas no imputables al contribuyente pues éste era socio y administrador de la sociedad pagadora, y su ingreso se produjo sin mediar requerimiento, esto es, espontáneamente. Así lo refleja la resolución impugnada:

"- Que los pagos percibidos tienen la consideración de atrasos. En este sentido nos remitimos a lo ya expuesto por este Tribunal en la resolución de la reclamación 28- 18448-2017 en la que se recoge que:

" SEXTO.- Entrando al fondo del asunto procede determinar la naturaleza de los pagos reconocidos a favor del administrador de la sociedad. Así, la parte reclamante defiende que se tratan de atrasos puesto que conforme a la normativa recogida en el artículo 16 del Real Decreto 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, TRLIS, se establece la obligación de valorar las operaciones entre partes vinculadas a precio de mercado. Entiende por ello que siendo una obligación dichas retribuciones eran exigibles en los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Sin embargo la Administración no comparte este criterio, y tampoco lo hace este Tribunal Regional. Comenzando por la normativa aplicable, conforme al artículo 14 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF, se establece que (subrayado de este TEAR):

"1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

(...)

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

(...)" En el presente caso se da la circunstancia de que los importes pagados al administrador no eran previamente exigibles. No existe este acuerdo hasta el ejercicio 2014, en el que motivado por la actuación de la Inspección (como reconoce el propio reclamante), el obligado decide aumentar la remuneración de su socio y administrador para aumentar el valor y acercarlo a un precio de mercado.

No se trata por lo tanto de retribuciones devengadas en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 y que han sido percibidas en 2014, sino que son retribuciones pactadas y pagadas en el ejercicio 2014. Defiende la obligación en base a lo establecido en el artículo 16 del TRLIS, pero si bien es cierto que las partes vinculadas deben establecer una remuneración por sus operaciones a valor de mercado, esto no se hizo hasta la actuación inspectora. De hecho, a pesar de que con el aumento de retribución se acerca el obligado a este valor de mercado, no se llega a cumplir lo dispuesto en la normativa, puesto que posteriormente se hace necesario un ajuste por la Administración en el que se aumenta aún más dicha remuneración.

En cualquier caso se entiende que son "atrasos" aquellas remuneraciones que:

- Por "causas no imputables al contribuyente": en este caso el hecho de que no se percibiera el importe correspondiente en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 es responsabilidad tanto del obligado, XZ S.L., como del socio y administrador, D. Axy puesto que son los que han mantenido un precio inferior al de mercado para las operaciones vinculadas cuando la ley le obligaba a ello.

- "Los rendimientos del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles": los rendimientos no eran exigibles en los ejercicios objeto de regularización puesto que esta remuneración no existía ni estaba pactada por las partes por lo que en ningún caso cabe entender que sean atrasos." - Entiende además que no se da el requisito de espontaneidad en la medida en la que se presentan estas declaraciones tras la actuación de la Administración. Este Tribunal no puede compartir esta interpretación, puesto que las declaraciones se presentaron de forma espontánea sin ningún tipo de requerimiento por parte de la Inspección. El hecho de que se acordara este pago tras observar que la Inspección entendía en ejercicios anteriores que la remuneración entre

socio y sociedad no cumplía con el correspondiente valor de mercado no implica que esto sea un requerimiento de la Administración. La decisión de presentar estas declaraciones corresponde al obligado y se realizó sin duda con carácter espontáneo."

Asimismo, la resolución relativa a la reclamación **R.G. 28-18448-2017** a la que se remite, que analiza las retenciones correspondientes a tales rentas, ha sido confirmada en este punto por la **sentencia .../2022 dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (núm. rec. .../2020)**, indicando (énfasis añadido):

"SEXTO.-

La resolución de este recurso precisa aclarar algunas de las cuestiones controvertidas en relación a la naturaleza jurídica de las cantidades satisfechas al administrador y del origen de su pago.

No puede compartirse la tesis de la entidad actora de que las cantidades por importe de 80.000 euros en 2011, 110.000 euros en 2012 y 43.000 euros en 2013 con las que XZ decidió incrementar las retribuciones del administrador de la sociedad, D.Bts. en los citados ejercicios, tengan la consideración de atrasos de acuerdo con lo previsto en el art. 14. 2 b) LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) , que determina una regla especial a la imputación temporal de los ingresos:

(...)

Y es que la expresión "por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente" no es aplicable a este caso en el que el abono de determinadas cantidades complementarias de retribución al administrador de la sociedad en los ejercicios controvertidos se efectúa por la entidad actora para tratar de ajustar la valoración de mercado de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad que es previsible que se efectúe por la administración de esos ejercicios, ya que en ese momento se estaban desarrollando actuaciones inspectoras de al AEAT en relación al Impuesto sobre Sociedades de la entidad actora de los ejercicios 2008 a 2010.

No se trató del pago de ningún atraso, ya que no había nada que obligase a la actora a hacerlo más que el tratar de prevenir los posibles efectos adversos de unas futuras actuaciones inspectoras. De ahí que no sea este el supuesto al que se refieren las SSTs de 19 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 291) y de 23 de mayo de 2016, dictadas en los recursos de casación 2526/2011 y 1409/2014, ya que en este caso no estamos frente a una autoregularización de ejercicios posteriores a una regularización de ejercicios previos sino que se trata simple y llanamente de un incremento de las retribuciones del administrador de la sociedad que tienen consecuencias tributarias pero que no es una regularización con la AEAT.

La decisión de abonar esas cantidades al administrador es espontánea y no puede calificarse del pago de ningún atraso. Esas cantidades no eran previamente exigibles y son retribuciones pactadas y pagadas en 2014. Además no se desprende de la contabilidad de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 que existiese algún atraso debido al administrador. El pago de esas cantidades fue una decisión tomada para conveniencia de la sociedad, sin que nada la obligase a ello, más que el tratar de evitar posibles consecuencias fiscales adversas en el futuro."

2. Alega el reclamante la existencia de preclusión por la existencia de previos procedimientos de comprobación limitada (2014... y 2014...EG), referidos a los ejercicios 2011 y 2012, en los que tras presentar alegaciones idénticas a las formuladas ante el TEARM en el trámite abierto con la propuesta de liquidación, se concluyeron los procedimientos indicando mediante resolución de 26 de marzo de 2015:

"Una vez analizada la documentación que consta en el expediente instruido a Axy con N.I.F. ..., se acuerda la finalización del procedimiento sin liquidación del recargo, considerando que no procede la práctica de la misma a la vista de la normativa aplicable."

Por todo ello, a juicio del reclamante, la Administración no debió regularizar de nuevo estos conceptos relativos a los mismos hechos y circunstancias que los revisados en 2015.

Posteriormente, el **2 de febrero de 2016**, tuvo lugar el inicio del procedimiento inspector instruido que concluyó con la regularización de los ajustes por operaciones vinculadas y la liquidación del recargo para los ejercicios 2011 y 2012.

En este sentido, indica el artículo 140.1 LGT (énfasis de este TEAC):

"1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior

se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución."

Alegada esta cuestión en el procedimiento inspector, fue desestimada en base a lo siguiente (página 110 del Acuerdo, énfasis añadido):

"Sin embargo, debe hacerse constar que los órganos de Gestión Tributaria no disponían de la información necesaria para poder concluir que las retribuciones satisfechas en 2014 no son atrasos.

Dicha información solo le ha puesto de manifiesto en el curso del procedimiento inspector seguido con la sociedad XZ en la que se ha comprobado la operación vinculada y se han aportado y obtenido todos los elementos de la misma.

En contra de lo manifestado por el obligado en su escrito, las alegaciones efectuadas en el procedimiento de comprobación limitada no eran idénticas a las presentes alegaciones. En ellas simplemente se decía que "se había declarado dentro del plazo voluntario y que se adjuntaba certificado del pagador XZ en el que se recoge que el cobro se efectuó en 2014" (que es el mismo documento que XZ presentó junto con la autoliquidación de retenciones del primer trimestre de 2014 antes referido). Sin embargo, en ningún momento se efectúan las manifestaciones y alegaciones que se han efectuado en el presente procedimiento.

Es a raíz de las actuaciones inspectoras desarrolladas cuando se comprueba que lo que está declarando como atrasos debidos a los que pretende la aplicación del artículo 14.2 de la Ley 35/2006 no son tales sino que se declaran cantidades que tienen una naturaleza diferente a la que pretende el obligado sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 140 de la LGT..."

Así pues, en el caso que nos ocupa, fueron las circunstancias nuevas surgidas del procedimiento inspector posteriormente iniciado las que determinaron la liquidación de los recargos del artículo 27 LGT. Más aún, la liquidación del recargo se produce en el propio Acuerdo de liquidación (lo cuál, no es frecuente) por lo que únicamente el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias puede determinar la liquidación del recargo pues, evidentemente, carecería de sentido la iniciación del procedimiento más amplio en cuanto a facultades, el procedimiento inspector, para la búsqueda de hechos o circunstancias que justificasen la liquidación de un recargo por extemporaneidad.

Fue en el procedimiento inspector en el que, tras comprobar la operación vinculada, la ausencia de medios materiales y personales de la entidad interpuesta y, en consecuencia, la incorrecta valoración de la operación vinculada, en el que se comprobó que las cantidades regularizadas no constituían atrasos sino que son retribuciones que se pacta y pagan en 2014 (precisamente, como reconoce el obligado, a raíz del procedimiento inspector) y el obligado las imputa a las declaraciones de IRPF de 2011 y 2012 (página 92 y siguientes del Acuerdo), no disponiéndose de la documentación acreditativa de lo anterior en la comprobación limitada precedente.

Así pues, no se puede otorgar a la resolución finalizadora del procedimiento de comprobación limitada el valor jurídico y/o interpretativo que pretende atribuirle el reclamante y ello porqué, lo concluido, lo fue, a tenor de lo investigado que, en el caso del procedimiento gestor, a penas se limitó a comprobar la documentación aportada por el reclamante. En el procedimiento inspector por contra, las conclusiones son diferentes porque la investigación y la comprobación y los indicios y pruebas de ellas resultantes fueron mucho más intensas.

3. Asimismo, se refiere a la **improcedencia del procedimiento inspector** para liquidar el recargo alegada por el reclamante citando la **Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2019 (RG 2716/2019)**, dictada en unificación de criterio. Indica el reclamante que el criterio de este TEAC hace necesario *"que la Administración utilice, bien el procedimiento de verificación de datos, o bien el procedimiento de comprobación limitada, para proceder a la exacción del recargo previsto en el artículo 27 LGT"*.

No obstante, el criterio mantenido por este Tribunal en la resolución es el siguiente (énfasis propio):

"En este sentido, a juicio de este Tribunal Central, la exigencia del recargo por autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo se enmarca dentro de la gestión tributaria conforme a lo dispuesto en la letra n) del apartado 1 del artículo 117 de la LGT, en la medida en que constituye una actuación de aplicación de los tributos no integrada en las funciones de inspección y recaudación a las que se refieren los artículos 141 y 160 de la LGT. Como tal actuación de gestión tributaria se regirá por lo dispuesto en la LGT y en el RGAT al amparo de lo dispuesto en el apartado segundo del citado artículo 117 de la LGT.

Por su parte, el artículo 123 de la LGT regula los procedimientos de gestión tributaria estableciendo lo que sigue:

(...)

Pues bien, entre los procedimientos de gestión que regulan de forma expresa la LGT y el RGAT no se encuentra el concerniente a la exigencia del recargo por autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo. Así, en efecto, de este recargo se ocupa, como más arriba dijimos, el artículo 27 de la LGT, precepto del que se

infiere que la Administración tributaria liquidará el recargo cuando se den los requisitos exigidos pero que no establece un cauce formal concreto para su exacción.

Así las cosas, a juicio de este Tribunal Central y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 97 de la LGT, la regulación de la "actuación y procedimiento de aplicación de los tributos" consistente en la exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, estará constituida por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

No es desdeñable la apreciación de la Directora General de Tributos de que la expresión "procedimientos administrativos" que utiliza el artículo 83 de la LGT, antes transcrito, deba entenderse en un sentido amplio, es decir, que la misma cubre tanto a las actuaciones como a los procedimientos en sentido estricto. Prueba de ello sería que el propio artículo 98 de la LGT, que lleva por título "Iniciación de los procedimientos tributarios" comienza su apartado primero señalando que "Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario..." y que el artículo 99 siguiente se titula "Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios". La exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo constituiría, pues, propiamente, una actuación de gestión tributaria. Sea como fuere, lo cierto es que se rige por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Debe rechazarse, por tanto, la postura del TEAR conforme a la cual la exigencia del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo debe hacerse necesariamente en el marco de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada.

El recargo, conforme a lo expuesto, **deberá exigirse en el marco de un procedimiento o actuación identificado como de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación sin requerimiento previo (artículo 27 LGT) y que se regula fundamentalmente por las normas del Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y supletoriamente por las normas administrativas generales.**

En este sentido, debe recordarse lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT (precepto contenido en el Capítulo II del Título III) conforme al cual "En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones".

A su vez, el artículo 96 del RGAT dispone:

(...)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT y teniendo presente que ni la LGT ni el RGAT regulan expresamente el procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho, en la medida en que tal ausencia de regulación determina que no esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. Ahora bien, si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones -que no resulta preceptivo- por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta (con la que ha podido incluso iniciarse el procedimiento si se disponía de información suficiente para formularla, ex artículo 87.3.e) RGAT), como sucede en el supuesto de hecho aquí examinado, tal irregularidad formal no sería invalidante, a juicio de este Tribunal Central, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento."

Es cierto, como afirma el reclamante, que este TEAC incardinó el procedimiento para la exigencia del recargo en el ámbito de la gestión tributaria por aplicación de la cláusula residual del **artículo 117.1 n) LGT**, ahora bien, tras esto, se admite su liquidación por cualquier procedimiento que cumpla con lo dispuesto en el **Capítulo II del Título III de la LGT** que lleva por rúbrica "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios" que comprende la gestión, inspección y recaudación. Lo que busca la interpretación efectuada por este TEAC es que el recargo se liquide en un procedimiento que reúna los requisitos y garantías comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, particularmente, en lo que a las posibilidades de defensa del obligado tributario se refiere.

En este marco, debemos recordar que las esferas competenciales de gestión e inspección se pueden representar como círculos concéntricos (es decir, con eje común y no intersectados) por ello, lo que se puede llevar a cabo en el marco de un procedimiento gestor cabe realizarlo en el procedimiento inspector pero no a la inversa, no obstante, en la mayoría de los casos, será aconsejable ajustar el alcance y gravedad del procedimiento al objeto del mismo por razones de eficiencia administrativa. Es por ello que a la Inspección se le atribuye expresamente la

facultad de iniciar procedimientos gestores como el de comprobación limitada (141 h) LGT), mientras que los Órganos Gestores tienen vedado el desarrollo de competencias y procedimientos inspectores.

En el presente caso, el recargo del artículo 27 LGT se liquida en el procedimiento inspector tramitado, por lo que, el reclamante ha conocido de su regularización, ha podido alegar lo que a su derecho ha convenido, tanto de forma previa a la firma del acta de disconformidad (157.1 LGT), como antes de dictar el Acuerdo de liquidación impugnado conociendo la propuesta de regularización (157.4 LGT) habiéndose cumplido todo lo preceptuado en el Capítulo II del Título III de la LGT en lo que al cauce procedimental seguido se refiere.

Por ello, se desestiman las alegaciones relativas a esta cuestión.

Séptimo.

Por lo que respecta a la valoración de la operación vinculada. El reclamante vuelve a remitirse a las alegaciones formuladas ante el TEARM en las que defiende, básicamente, que la Inspección yerra en la valoración de la operación vinculada efectuada al disponer la entidad de medios materiales y personales, además del propio socio y administrador aquí reclamante, para el desarrollo del objeto social.

En este punto, en cuanto a la ausencia de medios materiales y personales, la RTEARM analiza la regularización practicada en los siguientes términos (énfasis de este TEAC):

"SEXTO.- Respecto a los ajustes practicados por la operación vinculada entre XZ S.L. y D. Axy, este Tribunal se remite a la resolución de las reclamaciones 28-16918-2017 y 28-16919-2017 interpuestas por la citada entidad, en las que se recoge lo siguiente:

"OCTAVO.- Entrando ya al fondo del asunto, la parte reclamante expresa en primer lugar su disconformidad con el método de valoración de las operaciones vinculadas utilizado por la Administración puesto que entiende que la sociedad tiene medios materiales y personales suficientes y que aporta valor añadido y que además el comparable utilizado está contaminado en la medida en la que las sociedades XZ S.L. y TW S.L. no son independientes.

En cuanto a los medios de los que consta la entidad podemos destacar:

- En lo referente a los medios personales, además del propio socio, D. Axy, se encuentran dos trabajadores más.

*Por un lado, tenemos a **Doña Bts, que ha trabajado en la sociedad durante menos de tres meses del periodo objeto de análisis**. Realiza una labor accesoria, siendo una mera colaboradora sin que en ningún caso podamos afirmar que realiza labores principales en la sociedad. Además es destacable que una vez que XZ S.L. dejó de estar en funcionamiento, Doña Bts pasó a ser trabajadora por cuenta ajena de la sociedad TW S.L., cliente principal (y casi único) de XZ S.L. Este elemento parece mostrar que el funcionamiento de TW S.L. en estos ejercicios consiste en contratar a las personas cualificadas en cada uno de los ámbitos de trabajo a través de sus sociedades vinculadas, y por lo tanto el personal que trabaja en dichas áreas se gestiona a través de las mismas sociedades. Una vez que desaparece la sociedad, como ocurre en el presente caso, el trabajador pasa a ser gestionado directamente a través de TW S.L.*

***La otra trabajadora de la sociedad es Doña Cpp, que realiza supuestamente labores de auxiliar administrativa. Ha sido de sobra demostrado por la Administración que en realidad dicha trabajadora cumple funciones de limpieza en el domicilio del socio de la entidad (a esta misma conclusión se llegó también en resoluciones anteriores de este TEAR respecto de los ejercicios 2008 a 2010).** Así, el socio contrató en un momento inicial a Doña Cpp como empleada de hogar (el 22/01/2008) y posteriormente, en 2009, se la contrata por XZ S.L. como auxiliar administrativo. La empleada se encuentra residiendo en el domicilio social del socio y además realiza labores de limpieza en otra sociedad. Del mismo modo, no se presentó en las oficinas ante el requerimiento de la Administración para aclarar estos extremos.*

La conclusión a la que llega este TEAR es la misma que expresa la Inspección: quien realmente aporta los elementos relevantes y realiza la actividad principal y fundamental es el socio, D. Axy, y por lo tanto la sociedad carece de medios relevantes para poder realizar su función con independencia del socio.

*- En cuando a los medios materiales, **la sociedad no aporta ningún activo material relevante para la realización de su actividad. De hecho, no adquiere inmovilizado hasta el ejercicio 2010, y únicamente consta dado de alta en el balance determinado mobiliario y dos vehículos.** Sin duda, este TEAR está de acuerdo con la Inspección en que no podemos considerar como relevantes para el desarrollo de las funciones de la sociedad estos activos.*

Entiende además la parte reclamante que al tener una serie de colaboradores externos, la sociedad aporta valor añadido a la actividad. Efectivamente la sociedad cuenta con una serie de colaboradores, pero como se ha reconocido por la parte reclamante únicamente aportar una serie de inputs que no constituyen el producto final de la sociedad. Por lo tanto, es necesaria la intervención del socio para poder prestar estos servicios.

La conclusión es la misma, solo con la intervención personal y única del socio es como XZ S.L. puede prestar sus servicios. Sin él la sociedad no podría seguir desarrollando sus actividades y sin

embargo, el socio por su cuenta sin la sociedad sí podría continuar con su labor. El valor añadido de la sociedad lo genera el socio, que con sus conocimientos es el que presta los servicios profesionales a terceros."

De igual forma, en la **STSJM, de ...de ...de 2022 (núm. rec. .../2020)** que confirma la resolución anterior se indica, respecto de esta cuestión (énfasis añadido):

*"Lo anterior supone que las colaboraciones externas carecen de la entidad necesaria para que XZ S.L. pueda prestar y facturar sus servicios a terceros, pues requieren de una transformación esencial para obtener el producto o servicio final. Dado que, tal como se ha expuesto, **la única persona en la sociedad capacitada para desempeñar estas funciones es el socio y administrador único**, es incuestionable que su participación es esencial para la prestación de los servicios de la entidad y es quien realmente aporta valor añadido a los mismos pues, de hecho, **el cliente final, TW, S.L., abona por ellos hasta 17 veces más de lo facturado por los colaboradores externos**, lo que carecería de toda lógica si se tratara exactamente del mismo producto y XZ S.L. sólo actuase como intermediaria. Es más, estas subcontrataciones supusieron únicamente un 23% de la facturación de 2011, un 6,7 % en 2012 y un 5,42 % en 2013.*

*Por último, **los escasos elementos materiales con los que cuenta la entidad (no consta la existencia de ordenadores ni tampoco de servicios de telefonía e internet) no le permitirían prestar sus servicios sin la participación esencial del socio y administrador único.***

No se cuestiona la validez del negocio constitutivo de la entidad XZ S.L. ni la legitimidad de que su socio y administrador único preste sus servicios profesionales a terceros a través de esta sociedad y no directamente, percibiendo las correspondientes retribuciones. Ahora bien, el socio es el único cualificado para desarrollar los servicios profesionales que la sociedad factura a terceros pues una empleada desempeña labores meramente auxiliares y otra sólo ha estado tres meses; de otro lado, los terceros subcontratados para labores de colaboración han de tenerse en cuenta para valorar la operación vinculada pero, por lo expuesto anteriormente, su aportación es insuficiente para estimar que la actividad principal de la sociedad podría realizarse sin la intervención de su socio y administrador único. En consecuencia, la entidad no aporta ningún valor añadido relevante a la actividad económica realizada por el socio/administrador y la intervención de éste es esencial, de manera que sin su participación no podrían haberse concertado los acuerdos de negocio con terceros que han generado los consiguientes ingresos, lo que nos conduce a la problemática de las denominadas operaciones vinculadas.

*En suma, no estamos ante una estructura empresarial completa con medios humanos y materiales suficientes en el que el socio/administrador es uno más que presta servicios profesionales y está retribuido como el resto de personal que hace sus mismas o parecidas funciones, sino ante una **estructura societaria que en ningún caso puede funcionar sin la presencia del socio/administrador, siendo éste el que determina la necesidad o no de colaboración de terceros."***

Coincidimos plenamente, en este punto, con la resolución impugnada y la sentencia confirmatoria de la misma, la evidente ausencia de medios materiales y personales de la entidad determina que, sin la intervención del reclamante, la misma no pueda desarrollar la actividad que constituye su objeto social. De esta forma, los terceros que contratan con la sociedad buscan contratar al reclamante para la prestación del servicio pues, sin su intervención personal, no contratarían el servicio o, en el hipotético caso de que lo hicieren, pactarían un precio ostensiblemente inferior al acordado.

La ausencia de medios personales y materiales (además del socio reclamante) condiciona necesariamente la valoración de la operación vinculada, así lo refleja la resolución del TEARM (en el mismo Fundamento, remitiéndose también a la resolución de las reclamaciones **28-16918-2017 y 28-16919-2017** interpuestas por la entidad vinculada) citando la resolución de este TEAC, de **2 de marzo de 2016, R.G. 00-08483-2015**, dictada en unificación de criterio, en los siguientes términos (énfasis añadido):

"DÉCIMO PRIMERO.- Llegados a este punto, señala la parte reclamante que el método elegido para determinar la valoración de la operación vinculada no es el adecuado.

Una vez que se ha constatado la existencia de vinculación entre las partes, y que no han aplicado el valor de mercado a sus relaciones económicas, procede determinar el valor de mercado.

A este respecto el Tribunal considera que, no obstante lo alegado, la valoración se ha efectuado de un modo correcto de acuerdo con lo establecido en la letra a) del apartado 1º del punto 4 del artículo 16 del TRLIS que establece que,

(...)

Y el artículo 16 del RIS aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, redactado por el apartado Diez del artículo único del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, establece en su apartado 6 que:

(...)

En este caso en el que no cuenta con los medios personales y materiales adecuados y que no declara una retribución al socio-profesional acorde con la prestación de sus servicios, no resulta aplicable la presunción del artículo 16.6 del RIS.

En el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Se ha efectuado un análisis de comparabilidad teniendo en cuenta la función de prestación de servicio que asume la persona física, que lo contratado es un servicio prestado por la persona física involucrada y no por otra y que, además, la contratación se hace atendiendo a las características de esa persona.

En el método aplicado por la Inspección para obtener el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, precio libre comparable, según se indica tanto en el acuerdo impugnado como en el acta, se ha hecho un análisis de la naturaleza y características de los servicios prestados por el socio a la sociedad, puesto que analiza las características específicas de la prestación de servicios de acuerdo con las estipulaciones de los contratos firmados, indicando que se han tenido en cuenta, "- Estamos indudablemente ante unos servicios (servicios de asesoramiento) en los que las cualidades personales y profesionales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio.

- La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. En este sentido, debe hacerse constar además que D. Axy es socio profesional de TW, cliente principal del obligado.

- La función esencial de la prestación del servicio la asume D. Axy. Los activos empleados son en esencia sus cualidades como profesional.

- Es D. Axy quien constituye el elemento esencial y nuclear de los servicios, sin el cual estos no podrían prestarse, y quien realmente aporta un valor añadido relevante a la actividad.

- Estamos ante un mercado (servicios de asesoramiento) donde la contratación se realiza y las condiciones se fijan atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio." A este respecto el Tribunal considera que, la valoración se ha efectuado de un modo correcto porque en el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio. Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por la persona física, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta el socio a la sociedad que administra, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio.

La Inspección en modo alguno cuestiona el modo de actuar de la parte reclamante a través de una sociedad, opción que es lícita para cualquier profesional, pero lo que ha quedado evidenciado en el procedimiento tramitado es que respecto a los ingresos percibidos por la sociedad, que se originan por trabajos prestados por el socio, respecto a estas operaciones vinculadas, no se han valorado al valor de mercado y siendo esto así, hemos de concluir que la parte reclamante ha incumplido lo exigido por la norma respecto a la valoración de las operaciones vinculadas y en consecuencia procedía la regularización que ha efectuado la Inspección, debiendo por ello confirmarse la resolución impugnada.

En definitiva, en la actuación inspectora llevada a cabo se ha respetado en todo momento el análisis de comparabilidad en el sentido señalado en la **resolución del TEAC de fecha 02/03/16 (RG 00-08483-2015) dictada en unificación de criterio**, que fija el criterio siguiente:

"Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

En conclusión, este Tribunal considera que, no obstante lo alegado, **la valoración se ha efectuado de un modo correcto, sin que en contra de lo alegado, se pueda sostener que el valor de mercado determinado sea aleatorio o caprichoso, porque en el caso examinado era preciso tener en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio.** Efectivamente, a la vista de lo señalado anteriormente, el método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por la persona física, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su

vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta el socio a la sociedad que administra, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio."

Dada la ausencia de medios distintos del socio reclamante para el desempeño de la actividad la operación vinculada debe valorarse en atención al precio que los terceros están dispuestos a satisfacer para contratar a la entidad, ya que, careciendo la entidad de medios no existe valor añadido que retribuir, ese importe refleja lo que los terceros están dispuestos a pagar para contratar al socio y administrador, cuya intervención personal y directa en la prestación del servicio es el elemento determinante en la fijación del precio. Así lo ha fijado este TEAC en la citada resolución dictada en unificación de criterio (R.G. 00-08483-2015) aplicable al caso que nos ocupa.

Así lo viene entendiendo también la Audiencia Nacional, en sentencias como la de fecha **25 de noviembre de 2020 (Recurso 332/2017)**, o en la de **3 de febrero de 2021 (Recurso 199/2017)** que expresamente hace suyo e criterio de la citada Resolución en Unificación de Criterio del TEAC, indicando que:

"Ha de reiterarse, pues, que la intervención de la sociedad no generaba ningún valor añadido -o era residual a la labor de la persona física-. En este sentido, el TEAC en su resolución de 02/03/2016 (RG 8483-15) dictada en unificación de criterio, que ahora asume esta Sala, señala que (...)

Y afirmando, sobre el caso que resuelve, que:

"Ya hemos dicho que los servicios que presta el socio a la sociedad se confunden con los que ésta factura a terceros no vinculados, del tal suerte que el precio pactado con éstos sirve perfectamente como parámetro adecuado para determinar el precio libre comparable y, por ende y una vez realizadas correcciones necesarias en orden a reducir el importe de los gastos, para fijar el valor normal de mercado. "

También la **STSJM, de ...de ...de 2022 (núm. rec. .../2020)** ha confirmado, para el caso que nos ocupa, la aplicación del criterio expuesto:

"Como se ha reseñado, la Inspección calcula el valor de mercado de la operación vinculada aplicando el método del precio libre comparable, que es ajustado a derecho y no queda enervado por el extenso contenido del documento sobre precios de transferencia aportado por la parte actora que únicamente tiene en cuenta la retribución de las funciones de administrador del socio. Ahora bien, el cargo es gratuito salvo que se estipule lo contrario en los Estatutos de la sociedad en los que se estipula que "La Junta General podrá acordar que el cargo de administrador sea retribuido, así como la forma y cuantía de la retribución", sin que se haya aportado documento alguno al respecto."

Por ello, se confirma la resolución impugnada, desestimando las alegaciones del reclamante en cuanto a la existencia de medios materiales y personales y a la valoración de la operación vinculada y, en consecuencia, se confirma el ajuste primario efectuado por la Inspección toda vez que, la operación vinculada incumplió la norma imperativa de valoración consagrada en el artículo 16.1 TRLIS y, en consecuencia, siendo adecuados el método y la valoración contenidos en el Acuerdo procede incrementar la renta en sede del socio en IRPF con la consiguiente reducción de la misma en sede de la sociedad.

El ajuste primario surge, por tanto, de manera automática una vez determinada la adecuada valoración de la operación vinculada por la diferencia entre el valor declarado por el obligado y el comprobado por la Administración, por tanto, se trata de un ajuste unilateral que requiere, si las circunstancias lo permiten, del ajuste secundario para recuperar la correlatividad o bilateralidad de la operación vinculada. Se trata con ambos ajustes de corregir las consecuencias derivadas de la diferencia valorativa surgida de la comprobación de la operación vinculada por el incumplimiento de la norma imperativa de valoración.

En consecuencia, las alegaciones subsiguientes del reclamante -más allá de las referidas a los medios de la entidad, método de determinación del precio y valoración de la operación vinculada-, sólo pueden ir referidas al ajuste secundario.

Octavo.

Por lo que respecta al ajuste secundario, se debe abordar la adecuada calificación de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada y el fijado por las partes que ha quedado, en este caso, en el patrimonio de la sociedad, otorgando el tratamiento fiscal que se corresponda con esa calificación. Lo expone así la Inspección, en el Acuerdo impugnado en la página 74:

"El porcentaje de participación del socio D. Axy en la sociedad XZ SL es del 50%.
De conformidad con lo dispuesto anteriormente, en el presente caso:

- La parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido correspondiente al porcentaje de participación en la entidad (en este caso un 50%) tiene la consideración de aportación del partícipe a los fondos propios de la entidad y, por tanto, supone para el socio un aumento del valor de su participación y para la entidad un aumento de los fondos propios.

- La parte de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido no correspondiente al porcentaje de participación en la entidad (en este caso un 50%) tiene la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el partícipe.

Así, el ajuste secundario en el socio, es el siguiente:

(...)

En cuanto a la aportación a los fondos propios, para el socio supone un mayor valor de adquisición de las participaciones. Por consiguiente, en los ejercicios regularizados no tiene ninguna repercusión en el Impuesto sobre la Renta para el socio.

Y en cuanto al 50% que constituye una liberalidad para el socio que transmite este importe a la sociedad, no tiene incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La exigibilidad del ajuste secundario queda confirmada por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de abril de 2016 dictada precisamente a instancia de D. Axy en el marco de a las reclamaciones 28-17572-2014 Y 28-26942-2014 por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2008/2009/2010 de D. Axy, que a su vez se remite a la Resolución de las reclamaciones 28-17576-2014 y 28-18543-2014 por el Impuesto sobre Sociedades 2008/2009/2010 de XZ, S.L., reclamaciones en las que la D. Axy y XZ reclamaban su inexcusable aplicación.

Por otra parte, la sociedad reparte fondos propios a D. Axy por importe de 5.000 euros en 2011 y 2012 y de 55.000 euros en 2013, suponiendo dicha distribución de fondos propios en este caso una devolución de las aportaciones realizadas y por tanto una minoración del coste de la cartera de D. Axy.

Por todo lo anterior, el valor de adquisición de la cartera de D. Axy en XZ, S.L. y los fondos propios de la entidad se incrementan en los siguientes importes:

Muestra su desacuerdo el reclamante.

1. Considera que el ajuste secundario practicado carece de amparo legal, ya que, el art. 21.2 bis b) del Real Decreto 1777/2004 fue anulado por el Tribunal Supremo y el artículo 16.8 TRLIS no contenía previsión alguna que permita imputar la realización de una liberalidad en favor de la sociedad interpuesta al reclamante, por la parte que no se corresponde con su participación en el capital social.

Concretamente, para los ejercicios controvertidos, indicaba el **artículo 16.8 TRLIS** Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS):

"8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad."

Tiene razón el reclamante al advertir que el artículo 21 del anterior RIS desarrollaba la previsión legal contenida en el artículo 16.8 TRLIS en lo que ajuste secundario se refiere, cuando establecía:

"1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio

b) La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

c) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i). 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo".

Igualmente acierta el reclamante al destacar la anulación parcial del precepto reglamentario al carecer de la cobertura legal requerida.

Ahora bien, el reclamante no tiene en cuenta la interpretación que hace el Tribunal Supremo, en torno a la cuestión planteada, en la **sentencia de 17 de diciembre de 2020 (rec. núm. 6649/2017)** que fija la interpretación del artículo 16.8 TRLIS tras la anulación del 21 RIS, (criterio reiterado en la **STS de 25 de marzo de 2021, recurso de casación 3567/2019**), indicando (énfasis de este TEAC):

"Estos dos primeros apartados fueron anulados por la STS de 27 de mayo de 2014 (Rec. 8/2009). El razonamiento de la sentencia, contenido en su fundamento jurídico octavo, fue el siguiente:

"Es evidente que entre los textos comparados no existe relación y que el texto reglamentario añade unas presunciones no contenidas en la ley para los supuestos en que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, lo que obliga a su anulación.

Es verdad que a tenor de la interpretación que antes hemos formulado, tanto de la Ley como del Reglamento, las previsiones que en ambos textos se establecen quedan supeditadas a que se grave la renta efectivamente derivada de la operación, lo cual priva de virtualidad, en gran medida, la previsión combatida. Pero lo cierto es que esta previsión carece de cobertura en la Ley por la que habrá de ser anulada, pues en nuestro Derecho Tributario no son posibles los reglamentos independientes, y esta naturaleza tienen las previsiones mencionadas".

No lo fue anulado, sin embargo, el apartado 3 de dicho artículo 21 bis RIS/2004, que disponía.

"La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Para dicha sentencia, este apartado es acorde con los criterios que han de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones, "gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes".

Como recuerda en su fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 27 de mayo de 2014, nuestro Auto de 8 de febrero de 2011, recaído en el recurso 8/20009 mediante el que se acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con los artículos 16.2 y 16.10 del TRLIS/2004 referidos a las infracciones y sanciones relacionadas con las obligaciones de documentación por infracción del artículo 25 CE, descartando incluir en esa cuestión el artículo 16.8 TRLIS/2004.

La entonces parte recurrente sostenía que nos encontrábamos ante una norma que podía una ser presunción "iuris et de iure" que, si es contraria a la realidad, supondría un gravamen de capacidad económica inexistente, lo que resultaría contrario a la Constitución, frente a lo cual el TS argumento:

"Ahora bien, no ha de olvidarse que lo impugnado es el Real Decreto 1793/2008, texto legal que regula el ajuste secundario de modo claramente diferente a como lo hace el artículo 16.8. 2º del Real Decreto Legislativo 4/2004.

En este sentido, el apartado tercero del artículo 21 bis del citado Decreto establece: "La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta

de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Resulta, pues, indudable que la norma impugnada no es una presunción "iuris et de iure" pues de modo explícito y terminante prevé que la calificación de la renta "podrá ser distinta" (de la prevista en el apartado 2), cuando se acredite una causa diferente de las previstas en él.

Ello comporta que, con independencia de los vicios que en el punto analizado adolezca la ley, estos no son predicables de la norma impugnada, lo que hace innecesario el planteamiento en este extremo de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos propuestos".

Esos razonamientos del fundamento jurídico octavo de la sentencia de 27 de mayo de 2014, también fueron tenidos en cuenta por la sentencia recurrida, de ahí que insistamos en que su valoración de la prueba no podemos revisarla por las razones expresadas.

Finalmente, manifiestamos que cuando se producen operaciones que no se valoran por su valor de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por un valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Habrá que distinguir dos situaciones, en función de que el socio tenga el 100 por 100 del capital o tenga un porcentaje inferior. La segunda situación es la que se produce en el presente recurso. Si la situación fuera la primera daríamos la razón a R, pero teniendo presente que esta vez **nos encontramos ante la segunda situación, procede fragmentar dicho desplazamiento patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto el exceso aportado beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad. La calificación fiscal en este caso sería como el de una donación y se trata como liberalidad, es decir ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.** No consideramos que se produzca en los términos expresados en el escrito de interposición de R, la sobreimposición que denuncia.

Por tanto, declaramos que en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, **la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación** en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible **y de liberalidad para el socio o partícipe**, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente."

Por lo expuesto, la alegación formulada por el reclamante debe desestimarse, ya que es el propio TS el que rechaza los argumentos que la sustentan, afirmando que la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes, que resulta a favor de la sociedad, en la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación del socio que realizó la operación vinculada con la sociedad, "(...) *tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.*"

Este mismo criterio ha considerado el STSJM, de ...de ...de 2022 (núm. rec. .../2020) sobre esta cuestión al indicar (énfasis añadido):

"SÉPTIMO.- Sentado lo anterior, es evidente que la pretensión de la parte actora no puede tener acogida pues, tal como se ha expuesto, **la anulación del artículo 21.bis.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no impide el ajuste secundario realizado por la Inspección**, esto es, dado que la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación del socio tiene la consideración de renta a integrar en su base imponible, para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.

Por lo demás, como ha establecido el Alto Tribunal, cuando se llevan a cabo operaciones vinculadas que no se valoran por su precio de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por dicho valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Cuando la participación del socio es inferior al 100%, como ocurre en el supuesto de autos, procede fragmentar dicho desplazamiento patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto dicho exceso beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad, ello con independencia de que se trate de socios unidos en matrimonio con régimen económico de gananciales, tal como se analizará seguidamente. La calificación fiscal sería la de una donación y se trata como liberalidad, es decir, ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

No se aprecia tampoco un caso de doble imposición, pues la renta gravada en el IRPF de la persona física no es la misma que la que es objeto del Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica. La operación vinculada comprobada por la Administración Tributaria ha puesto de manifiesto unas rentas obtenidas por el socio que no habrían sido declaradas en el IRPF y también el flujo de renta favorable a la sociedad que hace precisa su calificación

y está sujeta al Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica, de modo que no se está gravando dos veces la misma renta.

Por tanto, el ajuste secundario llevado a cabo por la Inspección supone que, de la diferencia entre el valor de mercado y el convenido (145.107,94 euros/2011, 322.300,32 euros/2012, 226.892,91 euros/2013), el 50% se califica como aumento de los fondos propios de la sociedad con un mayor valor de las participaciones del socio sin repercusión en el IRPF y, el 50% restante, como una liberalidad del socio, quien transmite este importe a la sociedad para la que tiene la consideración de renta con el consiguiente aumento de la base imponible.

Dicha regularización se considera ajustada a derecho habida cuenta que no se ha acreditado una causa diferente que conlleve una calificación fiscal distinta a la de liberalidad.

Por otra parte, la sociedad reparte fondos propios al socio por importe de 5.000 euros en 2011 y 2012, y de 55.000 euros en 2013, suponiendo dicha distribución de fondos propios una minoración del coste de la cartera del socio, lo que es tenido en cuenta por la Inspección, que calcula el incremento del valor de adquisición de las participaciones del socio derivado del ajuste secundario incluyendo la minoración por reparto de fondos propios (restitución patrimonial) realizado por la sociedad (2011: 72.553,97 - 5.000 = 67.553,97 euros; 2012: 161.150,16 - 5.000 = 156.150,16 euros; 2013: 113.446,46 - 55.000 = 58.446,46 euros)."

2. Subsidiariamente, rechaza el reclamante la concreta ejecución del ajuste secundario realizada. Considera inexistente la transferencia patrimonial que constituya una liberalidad, en la medida en que los dos socios están casados en régimen de gananciales. Así, al constituirse la sociedad de gananciales y funcionar hasta su disolución como una comunidad germánica o en mano común no existe una parte alícuota, divisible, que constituya idealmente la cuota que corresponde a cada cónyuge, como ocurre en la comunidad romana o por cuotas.

Continúa indicando que, con posterioridad al procedimiento inspector, el matrimonio acordó la disolución de su sociedad de gananciales y en la adjudicación de bienes le fueron atribuidas al reclamante la totalidad de las participaciones en el capital social de XZ S.L.. Por ello debió considerarse que las rentas por las que el socio tributó en su IRPF por el ajuste primario y que quedaron remansadas en la sociedad debieron considerarse íntegramente, en el 100%, aportación a los fondos propios de la entidad, y no una liberalidad en cuanto al 50%. Sostiene que el resultado patrimonial tras la disolución de la sociedad de gananciales es el mismo que hubiera existido si todas las participaciones en el capital social hubieran pertenecido, desde la constitución de la Compañía, al propio reclamante.

Como vemos, el reclamante, propone una solución muy distinta a la que fija la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en las sentencias que se acaban de citar, al abordar la calificación del "desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por un valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad."

Y lo hace, en síntesis, otorgando completa primacía a la normativa civil del régimen económico matrimonial de gananciales que mantenía, en los años regularizados, con su cónyuge (titular, además, del otro 50 % de las acciones de XZ S.L.) buscando trasladar al ámbito fiscal la copropiedad civil que resulta de aquel régimen, sin reparar, como veremos, en la limitada recepción que en la Ley del IRPF se hace de este régimen civil, ni en el papel que juega el derecho propio de las sociedades mercantiles.

El TEAR rechazó la tesis del reclamante, y también lo hizo . . . :

"No podemos compartir este argumento puesto que indistintamente del régimen matrimonial que compartan los socios, lo que es indudable es que el socio y la sociedad son personas diferenciadas. Por tanto, si se da un movimiento de rentas entre los mismos, como es el caso, existe una verdadera transferencia patrimonial".

También la rechazó la STSJM, de ... de...de 2022 (núm. rec. .../2020) que confirma la resolución del TEARM en el IS, manifestado (énfasis añadido):

"OCTAVO.- La parte actora también insta la nulidad del ajuste secundario alegando que, como los dos socios de la entidad son cónyuges casados en régimen de gananciales, no es posible imputar el desplazamiento patrimonial a un solo socio.

Su tesis no puede tener acogida pues, a pesar de su notable argumentación, con cita de los artículos 1344 y 1360 del Código Civil, obvia convenientemente que XZ, S.L. es una entidad con personalidad jurídica propia que nada tiene que ver con la situación de gananciales del matrimonio entre sus dos socios que, por el contrario, tienen claramente definida su intervención en la sociedad a través de las correspondientes participaciones. El socio de la entidad no es la sociedad conyugal, sino cada uno de sus integrantes en proporción a sus respectivas participaciones, ello sin perjuicio de la situación económica de los cónyuges. Por lo demás, todo cuanto se ha expuesto en fundamentos anteriores evidencia que la operación vinculada nada tiene que ver con la cónyuge del socio-administrador.

Por idénticos motivos, tampoco puede aceptarse un ajuste secundario en el que se estime que D. ... tiene una participación del 100% en el capital social pues, como se ha expuesto, únicamente ostenta la titularidad del 50% de las participaciones."

Asimismo, este TEAC llegó a una solución contraria a la propuesta por el reclamante en la resolución, de **10 de febrero de 2020**, relativa a la reclamación **R.G. 00/01398/2016**, en un caso análogo al presente.

A diferencia de la claridad de la procedencia, en el presente caso, del ajuste primario de la operación vinculada, el ajuste secundario, esto es, la calificación del desplazamiento patrimonial realizado por el reclamante en favor de la sociedad que recibió sus servicios por un valor inferior al de mercado, presenta, ciertamente, alguna complejidad, por superponerse tres cuerpos normativos cuyo encaje ha de conseguirse: el derecho civil en el que se centra el enfoque ofrecido por el reclamante, dada la ganancialidad de las acciones del reclamante, el derecho mercantil que regula las relaciones societarias, y, obviamente, el derecho fiscal.

En primer lugar debe determinarse la relación entre los dos derechos privados en liza, el mercantil y el civil.

Esta relación, según se ha perfilado por la jurisprudencia, consiste en limitar los efectos de la ganancialidad de las acciones al plano interno de las relaciones entre los cónyuges, mientras que en plano externo, frente a la sociedad, se atiende a la condición de socio, que deriva de la suscripción de las acciones.

Lo resume así la Resolución de 20 de diciembre de 2019, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, (BOE de 14 de marzo de 2020):

"(...) El carácter ganancial o no de acciones o participaciones es una cuestión ajena a la condición de socio que en nuestro ordenamiento mercantil se vincula exclusivamente a su titularidad, como a la misma se vincula el ejercicio de los derechos inherentes a tal condición.

De esta doctrina jurisdiccional pueden deducirse las siguientes conclusiones:

- a) La condición de socio va unida a la titularidad de acciones o participaciones.*
- b) El ejercicio de los derechos inherentes a la condición de socio corresponde al titular de acciones o participaciones a salvo los supuestos de representación.*
- c) El carácter ganancial de las acciones o participaciones de un socio no altera este esquema de cosas sin perjuicio de las consecuencias patrimoniales entre cónyuges y del ejercicio de las acciones que pudieran corresponder en supuestos de fraude o daño (artículos 1.390 y 1.391 del Código Civil)."*

Por lo que se refiere al ámbito fiscal y, en concreto, al IRPF, la recepción de los efectos derivados del régimen económico matrimonial que tengan los cónyuges se limitan a lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley sobre el cálculo de ganancias o pérdidas patrimoniales producidas cuando se disuelve dicho régimen, y a lo que, en materia de individualización de rentas, establece el artículo 11 de la LIRPF, cuya redacción, aplicable *ratione temporis* es esta:

"Artículo 11. Individualización de rentas.

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

(...)

3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente."

El mencionado **artículo 7 de la Ley 19/1991**, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, señala en relación con la titularidad de los elementos patrimoniales que:

"Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según la normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público [...] ()"*

(*) Nótese que en la redacción vigente tras la modificación realizada por Ley 26/2014 supone la incorporación a los apartados 3 y 5 del artículo 11 Ley 35/2006, del contenido del artículo 7 Ley 19/1991. En consecuencia, la titularidad civil y, más concretamente, la determinada en base a las normas reguladoras del régimen económico matrimonial afecta en el ámbito fiscal a los rendimientos del capital (apartado 3) y a las ganancias y pérdidas patrimoniales (apartado 5), es decir, únicamente en aquellos supuestos en los que se efectúa una remisión expresa por el precepto tributario.

Por lo tanto, las consecuencias de este encaje normativo son las siguientes.

- El ajuste primario determinó la regularización de una renta que se imputa fiscalmente al reclamante por tratarse de un rendimiento del trabajo y haber generado el derecho a su percepción -idéntica imputación fiscal si se hubiera recalificado como rendimiento de actividades económicas- en virtud de lo dispuesto en los **artículos 11.1 y 2 LIRPF**, esto es, con independencia del régimen económico matrimonial pues, en el ámbito civil, son bienes gananciales *"los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges"* (artículo 1347 1º Código Civil).

- El ajuste secundario, parte de la calificación del *"desplazamiento patrimonial producido en favor de quien recibe los bienes o servicios produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por un valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad"*, como expone la STS a la que nos venimos refiriendo (sentencia de 17 de diciembre de 2020 (rec. Núm. 6649/2017).

En esa calificación de las normas remansadas en la sociedades no hay precepto fiscal aplicable. El art. 11 es de aplicación cuando las rentas vuelvan a las personas físicas.

La calificación la hizo el TS aplicando la normativa mercantil. Y la cuestión es si esa calificación debe variar por el hecho de que, en este caso, estemos ante acciones gananciales.

La respuesta, en atención a lo ya dicho, es negativa. Ese desplazamiento patrimonial lo hace un socio a una sociedad, de modo que en esa operación no tendrá ninguna trascendencia el régimen económico matrimonial del socio, ya que, según expone la DGR y N:

"El carácter ganancial o no de acciones o participaciones es una cuestión ajena a la condición de socio que en nuestro ordenamiento mercantil se vincula exclusivamente a su titularidad (...); sin perjuicio de las consecuencias patrimoniales entre cónyuges y del ejercicio de las acciones que pudieran corresponder en supuestos de fraude o daño (artículos 1.390 y 1.391 del Código Civil)."

Esta es, como vimos, la solución ya fijada por el TSJM para este mismo caso:

Por tanto, se mantiene la calificación que ya hizo el TS:

"Habrá que distinguir dos situaciones, en función de que el socio tenga el 100 por 100 del capital o tenga un porcentaje inferior. La segunda situación es la que se produce en el presente recurso. (...) cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.")

Por tanto, tan sólo el 50 % de ese desplazamiento patrimonial recibido por la sociedad es aportación de socio. El otro 50% es renta, beneficio, para la sociedad.

Esa renta remansada en la sociedad por el socio que realizó la operación vinculada supone, por un lado, en lo que corresponde a su porcentaje de participación, una aportación a la entidad XZ S.L. y determina, en

consecuencia, un incremento en el coste de la participación y, por otro lado, en la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación, supone una donación a la entidad XZ S.L. -entidad con personalidad jurídica propia y distinta del socio reclamante y de la sociedad de gananciales, sociedad interpuesta porque así decidió organizar su actividad el propio reclamante- derivada de la infravaloración, en relación con el mercado, del servicio prestado por el socio reclamante.

Y esa calificación, y en esos porcentajes, tendrá el reparto de esos fondos que la sociedad haga a sus socios.

- En el momento de producirse ese reparto a los socios, partiendo de la calificación mercantil vista, debe determinarse su tratamiento fiscal. Será el que resulta del artículo 11 LIRPF. La salida de esas rentas de la entidad se puede producir, básicamente, por dos vías, como rendimiento del capital mobiliario o como ganancia o pérdida patrimonial. En estos casos, entran en juego los apartados 3 y 5 del artículo 11 que sí aceptan las consecuencias del régimen económico matrimonial: siendo el de gananciales, repartiendo al 50 % la imputación de lo que se recibo de la sociedad.

Como vimos, lo que la sociedad reparte tiene una doble naturaleza: si parte de la renta remansada en XZ S.L. fue calificada como aportación a la sociedad -concretamente, el 50% del ajuste-, dicha renta debe ser calificada como devolución de aportación en el momento de su salida, mientras que, el 50% restante, al haber sido calificado como donación liberalidad en favor de la sociedad, si tributa como distribución de dividendo.

Y esa doble naturaleza no distinguirá ahora entre el cónyuge que realizó la aportación de socio (el reclamante, en este caso), y el que se benefició de ella (su cónyuge en este caso), sino que repartirán a partes iguales las consecuencias, como obliga a hacer el 11.3 LIRPF, al dar prioridad (ahora sí) a las consecuencias del régimen ganancial de las acciones, frente a la realidad mercantil a la que, hasta esta expresa concreción de la norma fiscal, se ha de atender.

Así lo dijimos en la resolución R.G. 00/01398/2016 antes citada, la consecuencia de dicha ganancialidad es "que cada cónyuge se atribuye la mitad de las consecuencias del ajuste secundario", por tanto, cada cónyuge se imputaría el 50% del incremento del coste de las acciones y, por tanto, el 50% del dividendo que se considera devolución de aportación, ya que, como se determina por el propio Código Civil en el artículo 1.344 citado por el reclamante ("Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella").

Solución que, evidentemente, no podrá tener consecuencias negativas para el reclamante por operar la prohibición de la *reformatio in peius*, lo que que impide que se modifique la tributación del resultado distribuido al reclamante y, en consecuencia, queda limitada la distribución del ajuste entre los cónyuges en atención a la ganancialidad y sólo procede confirmar el Acuerdo de liquidación impugnado en este punto.

Como dijimos, a la misma solución llegó este TEAC en la resolución, de **10 de febrero de 2020**, relativa a la reclamación **R.G. 00/01398/2016**, en un caso en el que la participación mercantil en la sociedad era del 98% para el socio que realizó la operación vinculada y del 2% para el otro socio, su cónyuge, afirmando lo siguiente:

"Admitido lo anterior, la expresión "cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio", contenida en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley 35/2006, no supone que el régimen económico matrimonial no sea tomado en cuenta en las normas de individualización de rentas, sino que lo decisivo para su imputación fiscal es el origen o fuente de la renta obtenida, es decir, aunque inicialmente las reglas de individualización deban tener en cuenta al titular del factor de producción del que deriva la renta, según su propia naturaleza, colateralmente el régimen económico matrimonial tiene incidencia en la distribución de rentas por medio de la titularidad compartida de los elementos patrimoniales que las generan, siendo el caso de los rendimientos del capital.

Siguiendo la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos (V2514-18 de 18 de septiembre de 2018), en el caso de los rendimientos del capital mobiliario, el apartado 3 del artículo 11 de la Ley 35/2006, debe interpretarse en el sentido de que, los dividendos se imputarán a quien civilmente ostente la titularidad de las acciones, es decir, si las acciones son gananciales, la titularidad corresponde a ambos cónyuges, imputándose por mitad a ambos cónyuges sus rendimientos. Si las acciones fueran privativas, pese a que el artículo 1347. 2º del Código Civil establezca el carácter ganancial de los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales, la norma fiscal imputa el rendimiento al único titular del elemento patrimonial.

En el presente caso, la constitución de la entidad ..., se realizó constante la sociedad de gananciales y sin que figure reserva alguna sobre el carácter privativo de las acciones, por lo que en aplicación del artículo 1361 del Código Civil, las acciones se presumen gananciales, sin que dicha presunción se pueda romper por los porcentajes que consta en la escritura de constitución de la sociedad, pues aquellos no hacen referencia al origen de los fondos con los que la misma fue constituida. En este supuesto, por tanto, la norma fiscal sigue a la norma civil y atribuye a los cónyuges el 50% de los rendimientos obtenidos a los efectos de la individualización de la renta en el IRPF.

Por ello, es cierto que la sociedad debió debió formalizar la distribución de sus dividendos en proporción a las participaciones sociales de don ... y doña ..., es decir, 98 y 2 %, respectivamente. Pero en el IRPF la imputación hubiera sido, en todo caso, al 50 %, dada la titularidad ganancial. Y esta titularidad ganancial afecta no sólo a los rendimientos del capital mobiliario, también a las ganancias patrimoniales, cuanto es compartida, ganancial, la

titularidad de los bienes y derechos, como ocurre en ese caso. Por ello, la recalificación hecha en el socio que realizó la operación ganancial se traslada a su cónyuge. También él es titular de una aportación al capital de la sociedad que, cuando se le retorne, no deberá volver a tributar.

En conclusión, la tributación del dividendo repartido que procede del retorno de los fondos que el socio que realizó la operación vinculada dejó en sede de la sociedad (los fondos afectados por el ajuste secundario) debe ajustarse teniendo en cuenta que, de dichos fondos retornados, el 98 % supone, tras la recalificación en la que se concreta el mencionado ajuste secundario, devolución de aportación de socio y, por tanto, sólo el 2% serán reparto de cantidades que, a falta de otra prueba, sí será utilidad derivada de la condición de socio (del socio que no transfirió rentas a la sociedad por la operación vinculada), conjugando todo ello con lo dispuesto en el artículo 11.3 y 5 de la LIRPF, de aplicación dada la titularidad ganancial de las acciones. El resultado será que cada cónyuge se atribuye la mitad de las consecuencias del ajuste secundario. Ambos no deben tributar por el 98 % del dividendo por él recibido, y sí por el 2% del dividendo por él recibido.

En el presente caso, no deberá tocarse ya la regularización del socio que realizó la operación vinculada, para no incurrir en reformatio in peius, y sí la de su cónyuge, en los términos expuestos."

Por tanto, la solución defendida por el reclamante, esto es, la pseudo consolidación fiscal derivada de la ganancialidad de las participaciones que determinaría que toda la renta del socio que queda en la sociedad (todo la renta ajustada en la regularización) se considere incremento del coste de la participación y, en consecuencia, en el reparto posterior se considere devolución de aportaciones, no puede admitirse en modo alguno, por lo siguiente:

- En primer lugar, como ya hemos expuesto, por carecer de cobertura legal.

En la relación sociedad socio prima la calificación mercantil sobre la civil derivada de su régimen económico matrimonial. Hay, en este caso, dos socios, al 50%, y sólo uno de ellos hace una aportación a la sociedad. No hay un socio único, la sociedad de gananciales, con el 100%.

Las soluciones fiscales sólo acogen puntual y limitadamente las consecuencias de la titularidad civil. Sólo lo hace en el momento de individualizar rentas.

- En segundo lugar, pretende el reclamante aquello que critica de la regularización: el levantamiento del velo de la personalidad jurídica. La regularización por operaciones vinculada respeta la organización empresarial escogida, no supone desconocer la personalidad jurídica de la sociedad, sino respetarla (se mantienen los gastos incurridos en sede de la sociedad necesarios para el desarrollo de la actividad y que reúnen los requisitos de deducibilidad) limitándose a aplicar una norma, imperativa, de valoración.

El reclamante para defender su posición en esta cuestión pretende aquello que critica en el resto de la regularización, esto es, que se *levanten todos los velos societarios* que el mismo ha interpuesto con el fin de argumentar que, en definitiva, la totalidad de la participación en la sociedad fue suya siempre. No lo fue. El reclamante debe asumir las consecuencias -positivas y negativas, en términos fiscales- del esquema de organización escogido pues fue él quien decidió interponer una persona jurídica -distinta de los socios- en la articulación de su actividad, es más, esa interposición societaria no fue neutra, sino que, resultó determinante para la obtención de un ahorro fiscal ilícito y, por tanto, no puede pretender ahora que desaparezca.

- En tercer lugar, el reclamante pretende obtener una mejor situación fiscal por el mero hecho de que su régimen económico matrimonial sea el de gananciales, sin embargo, la ganancialidad no produce efectos en la titularidad fiscal, como hemos visto, hasta que la renta remansada no sale de la sociedad en forma de rendimiento del capital o ganancia o pérdida patrimonial. En los ajustes anteriores resulta irrelevante la naturaleza del vínculo matrimonial pues así lo quiere el legislador fiscal.

- En cuarto lugar, el reclamante defiende un tratamiento fiscal equiparado al que se hubiera recibido si la totalidad de las acciones hubieran sido privativas suyas durante los ejercicios regularizados, pero no lo eran, eran gananciales. Lo que es lo mismo, pretende una solución fiscal idéntica a la que se habría como si fuere titular del 100% de la entidad, pero sólo era titular del 50%, correspondiendo el otro 50% a su cónyuge.

3. Considera el reclamante, que la Inspección, al incrementar la base del IRPF del reclamante, ha obviado una parte de los dividendos que la entidad distribuyó con cargo a reservas voluntarias durante los ejercicios controvertidos. Estas reservas voluntarias son las que se incorporan al IRPF habiendo tenido en cuenta únicamente el 50% del dividendo percibido a efectos de minorar las consecuencias del ajuste. El 50% restante, distribuido a su cónyuge, ha soportado doble imposición, primero en el IRPF del reclamante a consecuencia del ajuste y, seguidamente, en el IRPF de su cónyuge como dividendo percibido. Así, considera el reclamante que:

"El procedimiento correcto para evitar la doble imposición exige minorar los cálculos del ajuste también en los dividendos declarados por el cónyuge. Aunque se trate de un contribuyente distinto, la realidad económica y tributaria es que dicha renta ha soportado ya el tipo de gravamen marginal del IRPF (por acumulación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades + el tipo de gravamen de IRPF sobre las rentas del ahorro), en lo que constituye sin duda la finalidad de los ajustes practicado por la Inspección - los que buscan acercar la tributación de

la renta obtenida por la sociedad al marginal de IRPF de la persona física-, lo que, a todas luces, se ha producido cuando la sociedad ha distribuido dividendos."

Esta alegación podría dar a entender que se ha producido un "neteo" por la Inspección, es decir, se ha minorado el ajuste primario en el importe de los dividendos que tributaron en sede de la sociedad y, posteriormente, en la declaración del IRPF del reclamante como rendimientos del capital mobiliario, sin haber tomado en consideración.

Nada más lejos de la realidad, el ajuste primario, tal y como figura en las páginas 70 y siguientes del Acuerdo, surge de la diferencia valorativa entre el valor comprobado por la Inspección (que, a su vez, se determina partiendo del comparable interno, por la diferencia entre los ingresos obtenidos por la actividad y los gastos relacionados con los ingresos como se explica en las páginas anteriores) y el valor declarado por el reclamante (en este caso, los rendimientos del trabajo declarados en los ejercicios 2011 a 2013). No se tienen en cuenta para nada los resultados posteriormente distribuidos por la entidad, porque no afectan a la valoración de la operación vinculada.

Esta circunstancia sí se tienen en cuenta en el cálculo del ajuste secundario, y así lo refleja el Acuerdo impugnado en la página 74, que ya hemos reproducido anteriormente.

Se constata que los resultados distribuidos al reclamante sí se tienen en consideración para minorar el valor de adquisición de las participaciones del reclamante en la entidad XZ, S.L. al suponer un reembolso del valor de las participaciones.

Por otro lado, una pretensión semejante fue descartada por el propio **Tribunal Supremo en sentencia de 18 de julio de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 3015/2016)**, señala en su fundamento de Derecho tercero (énfasis añadido):

"La intencionada interposición de la sociedad - aunque legítima - , entre el socio que presta servicios artísticos -y como tal de carácter personalismo, y por ello así contratados "intuitu personae"-, y terceras personas, las empresas dedicadas a la difusión -de programas radiofónicos y de TV fundamentalmente, se hizo con la pretensión primordial de lograr irregularmente una tributación total conjunta (en el IS y en el IRPF) inferior a la querida por el Legislador Tributario. Esto es, a la establecida en el IRPF para los ingresos profesionales obtenidos directamente por una persona física, o bien en el IS para los obtenidos (por una persona física indirectamente cuando opera) a través de una sociedad interpuesta pero con la obligación de que las operaciones socio-sociedad sean valoradas conforme al criterio del precio o valor de mercado, es decir, aquél que es convenido normalmente entre partes independientes con intereses económicos contrapuestos.

La valoración convenida entre socios y sociedad como retribución de unos servicios es de 100.000 o 120.000 euros anuales, cuando esos mismos servicios, sin añadir ningún valor añadido por la sociedad, son los que la propia sociedad factura a terceros (independientes), que en ese caso los valoran en 1.472.567,92 euros y 1.808.443,89 euros (conjunto de años 2007 y 2008). Estas cifras distan lo suficiente entre sí como para aceptar que la valoración que han pactado las partes está adecuada al mercado, sino al contrario, dista enormemente de lo que es el mercado.

No es excusa que las rentas obtenidas no se hayan eludido, sino que se encuentran en la sociedad y que cuando se reparten en forma de dividendos tributará el socio por ellas. Los ingresos han de integrarse en la base imponible del obligado tributario en la cuantía en que se valore su trabajo para la sociedad vinculada a precio de mercado. Se trata de servicios prestados por unas personas físicas, y como tal se han valorado."

En cuanto a los dividendos distribuidos a su cónyuge, alega el reclamante que se produce doble imposición pues la renta tributó en sede de la sociedad, luego cuando se distribuyó a su cónyuge como rendimiento del capital mobiliario, alcanzando la suma -aproximadamente, entendemos- el tipo marginal del IRPF que le correspondía al reclamante y, como consecuencia de la regularización por operaciones vinculadas vuelven a aflorar en el ajuste primario.

Coincidimos con la **STSJM, de ...de ...de 2022 (núm. rec. .../2020)** en la inexistencia de doble imposición - pues ésta sólo tiene lugar cuando una misma renta se grava en un mismo tiempo con dos o más impuestos similares- al no gravarse la misma renta ni gravarse por el mismo impuesto:

"No se aprecia tampoco un caso de doble imposición, pues la renta gravada en el IRPF de la persona física no es la misma que la que es objeto del Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica. La operación vinculada comprobada por la Administración Tributaria ha puesto de manifiesto unas rentas obtenidas por el socio que no habían sido declaradas en el IRPF y también el flujo de renta favorable a la sociedad que hace precisa su calificación y está sujeta al Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica, de modo que no se está gravando dos veces la misma renta."

De esta forma, el resultado fiscal producido es producto de la planificación fiscal elegida por el reclamante, fue él quien valoro incorrectamente la operación vinculada para obtener un ahorro fiscal del que surgió una renta

que acumuló en la sociedad y, además, él -como socio y administrador- participó en la decisión de distribuir parte de la renta derivada del ahorro fiscal ilícito -asumiendo la tributación en IRPF del dividendo distribuido-, no sólo a él mismo, sino también a su cónyuge que, según se desprende del expediente, no había participado en modo alguno en el desempeño de la actividad de la que procedía.

No procede analizar la situación jurídico fiscal de la cónyuge del reclamante pues, pese a lo alegado por el reclamante, se trata de un contribuyente distinto que no ha participado en la operación vinculada regularizada.

4. Alega, asimismo, la improcedencia del ajuste secundario al haberse producido las debidas restituciones al socio que evidencian que no hay desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad, alegando que, tras el ajuste practicado por la Inspección en las Actas, en fecha 19/06/2017 se produce un acuerdo en junta general extraordinaria por la que se decide la restitución de rentas al socio.

En relación con esto, se indica en el artículo 20 del Real Decreto 634/2015, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

*"2. No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá **justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.**"*

En el Acuerdo de liquidación se indicó (página 107):

"El reconocimiento del crédito al que alude el obligado se habría efectuado en 2017 y como consecuencia de las actuaciones inspectoras (recordemos que el 09/06/2017 se dictaron las actas de la sociedad en las que se regulariza el ajuste secundario), pero no en los ejercicios comprobados ni con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, siendo por tanto procedente el ajuste secundario.

Por otra parte, si bien en la Nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (aplicable como bien dice el obligado a los periodos impositivos iniciados a partir de 2015) se dispone que no procede el ajuste secundario cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las partes vinculadas en los términos señalados reglamentariamente, dicha previsión no existía respecto de los periodos objeto de la comprobación."

Frente a ello, la resolución del TEAR consideró que:

*"- Además aduce que deben tenerse en cuenta las restituciones patrimoniales y que tras el ajuste practicado por la Inspección se procedió a acordar una restitución patrimonial por parte de la sociedad al socio. En concreto, en fecha 19/06/2017 se produce un acuerdo en junta general extraordinaria por la que se decide la restitución de rentas al socio. Cabe exponer diversas cuestiones en este sentido. La primera de ellas es que este acuerdo se realiza con carácter posterior a la fecha de incoación de actas (09/06/2017), por lo que cuando se produce el ajuste por parte de la Administración no existía dicho acuerdo de restitución, que podría haberse realizado con anterioridad. Pero es que además **tampoco se ha probado por la parte reclamante que esta restitución patrimonial haya sido efectiva y se haya regularizado la situación de la sociedad.***

Este TEAR entiende por todo ello que el ajuste secundario practicado por la Inspección es conforme a derecho y tendente a regularizar por completo la situación creada entre el socio y la sociedad al valorar las prestaciones por un importe inferior al de mercado."

Disconforme el reclamante, defiende ante este TEAC que: *"aunque efectivamente el acuerdo de la sociedad dirigido a la restitución se produce el 19 de Junio de 2017, es decir, con posterioridad al ACTA de Inspección, es en todo caso anterior al acuerdo de liquidación, acto administrativo que pone fin al procedimiento inspector y que lleva firma electrónica del día 31 de julio de 2017."*

Alega el reclamante, respecto de la aplicación racione temporis del precepto invocado que: *"Aunque este Reglamento entró en vigor con posterioridad a los ejercicios inspeccionados, está vigente durante la sustanciación del procedimiento de Inspección, y debe ser por tanto, aplicable."*

En la **Disposición Final Tercera del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS)** se indica, respecto del ámbito temporal de aplicación de la norma, en relación con lo dispuesto en el **artículo 10.1 LGT** (énfasis propio):

"Disposición final tercera. Entrada en vigor.

Este real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

*El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades **será de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015**, excepto su artículo 14 que entrará en vigor en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016."*

Siendo el objeto del procedimiento el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2011, 2012 y 2013, esto es, períodos impositivos iniciados y finalizados antes del 1 de enero de 2015 no resultaba de aplicación el Real Decreto 634/2015 que desarrolla la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), sino el Real Decreto 1777/2004 que desarrollaba la anterior regulación legal contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Este criterio ha sido admitido en la precitada **STS de 25 de marzo de 2021, recurso de casación 3567/2019**, al no haberse tenido en cuenta el reconocimiento de deuda por efectuarse con posterioridad al inicio de las actuaciones de la Inspección.

De igual forma, no se ocupa el reclamante de rebatir otro elemento esencial de la restitución que pone de manifiesto la regularización, esto es, la falta de prueba de la efectividad de la restitución patrimonial y regularización de la situación de la sociedad. De hecho de las alegaciones se deduce que la misma no se produjo pues lo que pretende el reclamante es que se recalifique como restitución, a través de una pseudo compensación, gastos que se calificaron como personales y no relacionados con la actividad.

La restitución patrimonial, como mecanismo de evitación del ajuste secundario, requiere que el obligado justifique que se ha producido de manera efectiva (esto es, en un acto independiente, voluntario y destinado a este fin), en modo alguno resulta admisible la recalificación de gastos no deducibles como aportaciones a la restitución pues ello podría dar lugar a situaciones kafkianas como, por ejemplo, la exoneración de la práctica del ajuste secundario por la acumulación de liberalidades o de gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico -teniendo ambos la consideración de no deducibles-.

Se rechaza la alegación.

5. Afirma que, la Inspección, a pesar de calificar los servicios prestados por el socio a la sociedad como servicios profesionales, cuando practica la liquidación, regulariza el incremento en base del socio como rendimientos del trabajo, lo cuál, no resulta ajustado a la naturaleza del servicio prestado. Como mínimo, el referido ajuste debería tener en cuenta las provisiones legales deducibles aplicables en el Régimen de Estimación Directa Simplificada. Asimismo, el reclamante considera que esta calificación refuerza lo afirmado respecto del error en la elección del comparable para la valoración de la operación vinculada. Entiende el reclamante que el ajuste debe ser anulado.

Pues bien, y ello sin perjuicio de la posibilidad de calificación que asiste a la Inspección en base a lo dispuesto en el artículo 13 LGT, en este caso la calificación de la renta viene determinada por lo declarado por el propio reclamante. Es decir, fue el reclamante el que declaró las rentas obtenidas de su sociedad vinculada como rendimiento del trabajo y, asimismo, el que trató de aplicar a la regularización efectuada la regla de imputación temporal especial prevista en el artículo 14.2 a) LIRPF exclusivamente para los rendimientos del trabajo.

Por ello, no puede existir una obligación para la Administración de recalificación de una renta que se ha declarado por un obligado, temporánea y extemporáneamente, ordinaria y complementariamente, como rendimiento del trabajo, menos aún, llegar al extremo de considerar la ausencia de dicha calificación, en el sentido pretendido por el reclamante, como un defecto determinante de la anulabilidad del ajuste pues supondría aprovechar en su favor la hipotética incorrecta calificación que el mismo consideró adecuada en otro momento, es decir, incumpliría la máxima que impide aprovechar el error causado por uno mismo ("*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*"). A tenor de todo lo expuesto, se confirma el ajuste secundario practicado por la Inspección y confirma por el TEAR en los términos que figura en el Acuerdo impugnado.

Noveno.

En relación con los gastos que se consideraron relacionados con su vivienda y que se consideraron no deducibles por la Inspección, considera el reclamante que el documento notarial presentado es prueba suficiente para acreditar que hay partes separadas de su casa destinadas a despacho profesional, separadas e independientes del resto del inmueble. La inadmisión de la prueba aportada y la argumentación del TEAR hacen imposible, a juicio del reclamante, probar la afectación a la actividad de parte del inmueble.

Frente a ello, el TEAR en la resolución impugnada, se indicó (énfasis propio):

"SÉPTIMO.- Por otro lado el obligado muestra su disconformidad con los gastos de la actividad económica que han sido regularizados. En concreto nos encontramos con dos grupos: aquellos gastos que no se encuentran justificados y por otro lado aquellos cuya afectación con la actividad no se demuestra.

En el primer grupo, nos encontramos una serie de gastos para los cuales el obligado no presenta soporte documental alguno. Aduce que sufrió un robo a inicios de 2015, presentando el atestado policial, en el que le fueron sustraídos dichos justificantes. Entiende que la Inspección debería calcular los gastos conforme al método de estimación indirecta y permitir la deducción de parte de ellos.

Uno de los requisitos necesarios para que un gasto sea deducible es la justificación del mismo. En el presente caso el obligado no aporta ningún tipo de prueba en este sentido (recordemos que recae sobre él la carga de la prueba). Si bien puede ser cierto que sufrió un robo resulta cuando menos llamativo a este Tribunal que haya

determinados gastos cuyo justificante ha podido presentarse y los "robados" coincidan con aquellos gastos que ya fueron declarados como no deducibles por este Tribunal en ejercicios anteriores. En cualquier caso, era necesaria una labor probatoria por parte de la parte reclamante, que pudo solicitar copia de las facturas a sus proveedores, teniendo en cuenta que además muchos de los pagos llevan la anotación "visa" pudo solicitar extractos o algún tipo de elemento probatorio.

Además el obligado tenía toda la documentación en soporte informático, en concreto en formato excel, por lo que los archivos debían estar guardados en ordenadores, en los que no se ha producido ningún robo.

En definitiva, no podemos entender justificados ni probados estos gastos y por lo tanto no procede su deducción.

El segundo de los grupos son una serie de gastos que se entienden no afectos a la actividad económica desarrollada por la parte reclamante. En concreto el obligado se opone al ajuste realizado respecto de los gastos de su vivienda, que se encuentra, según él, parcialmente destinada y afecta a sus actividades económicas.

En relación con la afectación de parte de un inmueble a la actividad profesional debe tenerse presente el artículo 22 del RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, que regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.(...)"

Aduce la parte reclamante en este sentido que presentó documento notarial que certifica que hay partes separadas de su casa destinadas únicamente a esta función y que además es el único sitio donde puede realizar su labor por no tener la sociedad oficina.

Respecto al acta notarial, el artículo 1227 del Código Civil dispone: "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

La doctrina actualmente seguida por el Tribunal Supremo en la STS de 15 de diciembre de 2010 (recurso de casación unificación de doctrina 86/2006), la STS de 3 de noviembre de 2010 (recurso de casación unificación de doctrina 234/2006) y la STS de 11 de diciembre de 2014 (recurso de casación 2023/2013) establece que la fecha de un documento privado surte efectos frente a terceros no sólo en los supuestos previstos en el artículo 1227 del Código Civil, sino que dicha fecha surtirá efectos frente a terceros siempre que pueda acreditarse su veracidad por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. Por consiguiente, según la actual doctrina jurisprudencial, el artículo 1227 del Código Civil contiene una presunción "iuris tantum" que admite prueba en contrario.

En el presente caso, este documento hace prueba de que se han llevado una serie de fotografías de la vivienda para que pudieran ser analizadas por el notario, por lo que esto en ningún caso supone certificar la existencia de estas dependencias y que estén destinadas de forma exclusiva a la actividad de la sociedad. Es más,

estas fotografías se refieren únicamente a un momento temporal concreto (12/07/2013) y no prueba una continuidad durante los periodos objeto de regularización.

En cuanto a que no dispone de otro lugar para realizar sus labores, ya se puso de manifiesto por parte de la Inspección que el obligado es socio director del despacho profesional TW S.L. y que dispone de un despacho en las oficinas de dicha entidad.

Como conclusión cabe reiterar que la carga de la prueba en este caso correspondía al obligado conforme al artículo 105 de la LGT " En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" y que a lo largo del procedimiento **no se han presentado pruebas que demuestren esta afectación exclusiva a la actividad económica de parte de su vivienda. Era necesario demostrar que se desarrolla la actividad en esta dependencia, que se destina a estos fines y que es susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto de la vivienda, elementos que no han sido probados, por lo que se desestiman las alegaciones de la parte reclamante.**"

En la sentencia .../2022 dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (núm. rec. .../2020), se confirma la cuestión relativa a estos gastos, aunque sin individualizarlos al indicar:

"DECIMOTERCERO.- Finalmente, también se ha rechazado la deducción de diversos gastos que no se han considerado relacionados con la actividad, a saber:

- Gastos de reparación y conservación de construcciones (facturas de una empresa de impermeabilización,(...), etc). Sin embargo, se presentan facturas en las que los conceptos genéricos son "reparación de muebles" y "trabajos de reforma de oficina" que no se corresponden con los servicios que presta su emisor. En todo caso, son reformas realizadas en la vivienda del administrador, que supuestamente también se utiliza como oficina, si bien no se ha acreditado que tales obras afecten a dicha oficina y, por tanto, estén relacionados con la actividad de la sociedad, por lo no pueden considerarse deducibles.

- Gastos de reparación y conservación de mobiliario: es una factura de la misma empresa mencionada en el párrafo anterior que merece idénticas consideraciones, sin que se haya acreditado que sean reformas afectadas a la actividad societaria y no a la esfera personal del socio.

- Gastos de viaje a ... derivados del encuentro con un cliente relacionado con un fondo de inversión. En realidad, no se ha presentado ninguna documentación que acredite la finalidad del viaje y, por tanto, su vinculación con la actividad de la sociedad, por lo que no se acreditan los requisitos necesarios para aceptar su deducción que, en consecuencia, ha de ser rechazada.

- Gastos en sueldos y salarios de Dª. ..., cuya deducción es rechazada con base en la argumentación ya expuesta en nuestro Fundamento Quinto, al estimar que no se ha acreditado que desempeñe labores de auxiliar administrativo sino de limpieza en el domicilio del socio, por lo que es un gasto personal que no está relacionado con la actividad de la sociedad.

En todo caso, el escrito de demanda se limita a señalar que no está conforme con la calificación de tales gastos como "personales" y "no relacionados con la actividad", reclamando que, entonces, deben constituir una forma de restitución, es decir, una forma de pago al socio, del importe del ajuste administrativo en la operación vinculada.

Su tesis no puede tener acogida. No existe absolutamente ningún documento que permita calificar tales gastos como pagos al socio a cuenta de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada y el valor convenido. Ni siquiera se ha acreditado que el destinatario de tales gastos sea dicho socio y no un tercero y, de hecho, es evidente que el socio no ha tributado por tales supuestos ingresos pues se han declarado como gastos en el seno de la sociedad.

En definitiva, el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser íntegramente desestimado."

Pues bien, siendo cierto lo afirmado por la Inspección y confirmado por el TEAR y por el TSJ, esto es, que el reclamante no ha acreditado la afectación del inmueble y que disponía de un despacho en las oficinas de TW S.L., debemos también señalar que la cuestión de la afectación y su acreditación probatoria resulta incongruente con las alegaciones del reclamante y de nula relevancia para la presente resolución.

El reclamante decidió la constitución e interposición de la sociedad con personalidad jurídica propia, distinta y separada de la del socio. Centralizó, por voluntad propia, los gastos en sede de la sociedad en cuya tramitación administrativa se ha tratado esta cuestión -confirmándose por TEAR y TSJM-.

En las declaraciones por IRPF de esos ejercicios incluyó las retribuciones percibidas como rendimientos del trabajo y, posteriormente, declaró como atrasos, (esto es, también como rendimientos del trabajo) rentas procedentes de la entidad interpuesta considerando improcedente el recargo por declaración extemporánea. En la impugnación esgrime argumentos en contra de la calificación, por la Inspección, de la regularización procedente del ajuste primario como rendimientos del trabajo (a pesar de ser la calificación que el determinó para dichas rentas).

Por tanto el reclamante pretende, en su imposición personal, la deducción de gastos sobre rendimientos que no admiten su deducción, tras haberlos incluido en la sociedad -que el mismo constituyó, interpuso e instrumentalizó- como gastos, habiendo sido eliminados de la sociedad por falta de acreditación de los mismos.

No procede. Lo que percibe el reclamante porque así lo decidió y declaró ante la Administración Tributaria, es un rendimiento de trabajo neto de cualquier otro gasto profesional o empresarial que se centralizó en sede de la sociedad y, por tanto, respetada la libre organización de la actividad y la personalidad jurídica propia de la sociedad interpuesta, es allí donde debe dilucidarse, habiéndose confirmado por TEAR y TSJ que no procede deducción.

Décimo.

En lo que respecta a la sanción impuesta en base al artículo 191 LGT, es decir, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, el reclamante se remite, una vez más, a las alegaciones formuladas ante el TEARM considerando que, la resolución impugnada, no ha expuesto argumentos distintos a los esgrimidos por la Inspección.

Pues bien, respecto de la motivación del elemento subjetivo efectuada por la Inspección (páginas 143 y siguientes del Acuerdo de Imposición de Sanción), énfasis añadido:

"La actuación del obligado carece del rigor mínimo exigible, habiendo incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas legalmente establecidos. En este sentido, el artículo 41 de la LIRPF y el artículo 16 del TRLIS establecen con total claridad y sin margen para la duda que las operaciones entre partes vinculadas deben valorarse a valor de mercado, siendo tales normas imperativas.

El artículo 16 del TRLIS establece también con total claridad y sin margen para la duda que son partes vinculadas una sociedad y sus socios si el porcentaje de participación es superior al 5% y también una sociedad y sus administradores.

En el presente caso estamos claramente ante una operación vinculada: D. Axy es socio de XZ, S.L. en los ejercicios objeto de comprobación, ostentando una participación de un 50%. Además, es administrador único de la misma.

Por los motivos expuestos en el acuerdo de liquidación, que se reproduce en los hechos del presente acuerdo, es evidente que XZ, S.L. no aporta ningún valor añadido relevante a lo realizado por D. Axy. En este sentido, en el acuerdo de liquidación se dispone lo siguiente:

<<La sociedad cuenta como medio personal esencial de su actividad consistente en servicios de asesoramiento, consultoría, etc. los servicios profesionales prestados por D. Axy.

La actividad por la que factura la entidad, fundamentalmente a TW, cliente principal de XZ, S.L., la realiza esencialmente D. Axy. Su participación por tanto en los ingresos es esencial. No hay en XZ S.L. ninguna otra persona que pueda llevar a cabo esta actividad. De hecho, la actividad de XZ S.L. no se concibe sin la presencia de D. Axy.

La sociedad XZ S.L. es desconocida, y es obvio que los clientes contratan con ella por la presencia de D. Axy, de manera que, si éste constituyera otra sociedad, se dirigirían a ésta última, ya que lo que se persigue es la cualificación profesional de D. Axy.

La sociedad carece de medios personales relevantes para, con independencia de Don Axy, poder llevar a cabo la actividad que se factura a terceros. Es él quien constituye el elemento esencial y nuclear de los servicios, sin el cual estos no podrían prestarse, y quien realmente aporta un valor añadido relevante a la actividad.

Como se ha expuesto anteriormente, si bien la sociedad en los años objeto de la comprobación tiene formalmente contratada a Dña. Cpp como auxiliar administrativo, la anterior no tiene realmente tal carácter sino que es la empleada de hogar de D. Axy. En todo caso, y a efectos meramente dialécticos, incluso de haber sido realmente una auxiliar administrativo, que no lo es, su trabajo hubiera sido un trabajo accesorio e irrelevante frente a la labor principal realizada por D. Axy.

Por lo que respecta a Dña. Bts, la anterior solo ha trabajado para la sociedad desde octubre de 2013. Se trata de una mera colaboradora, cuya intervención, en su caso, es una intervención accesorio frente a la labor principal, fundamental y esencial de D. Axy.

Por lo que respecta a los colaboradores externos, como se ha expuesto anteriormente en los hechos del presente acuerdo, en el documento aportado por el obligado incorporado como anexo a la diligencia número 6 se hace constar que el cliente de los servicios que presta el conjunto de colaboradores externos es XZ, S.L., siendo esta quien los coordina, integra y complementa mediante los medios propios de la sociedad, con el valor añadido internamente.

También manifiesta que estos servicios, que suelen tener alcance parcial en su alcance, no constituyen para XZ, S.L. un producto final, sino un input para la generación de sus outputs.

Es decir, el obligado reconoce expresamente que el valor añadido esencial lo genera XZ y que en el proceso de elaboración del producto o servicio final incorpora, cuando es necesario, los inputs parciales y fragmentados que recibe de los terceros subcontratados. Este valor añadido esencial lo aporta D. Axy, y ello porque Dña. Cpp es la

empleada de hogar de D. Axy y Dña. Bts es una mera colaboradora que en los ejercicios comprobados solo ha trabajado tres meses en 2013.

D. Axy es por tanto quien aporta valor añadido relevante a los servicios profesionales prestados a los terceros. Si no fuera así, es de todo punto impensable que TW S.L. estuviera dispuesto a pagar hasta 17 veces el valor de unos servicios en los que la sociedad sería una mera intermediaria en su prestación. Es evidente que ello no es así y, de hecho, el grueso del valor añadido de los servicios prestados a los terceros lo aporta necesariamente D. Axy porque es evidente que ese valor añadido no puede proceder de Dña. Cpp, empleada de hogar (tampoco si fuera una auxiliar administrativo), de Dña. Bts, que solo ha trabajado desde ...de 2013, ni de los colaboradores externos que aportan inputs parciales y fragmentados y que podrían haber sido contratados por D. Axy directamente si hubiera optado por prestar los servicios directamente y no a través de una sociedad.

La sociedad no aportaba al ejercicio de la actividad ningún activo relevante o que aportara valor añadido.

En el presente caso, XZ, S.L no aporta ningún valor añadido relevante a lo realizado por D. Axy. No cuenta con ningún activo propio que sea relevante o que aporte valor añadido. Carece de otros medios humanos relevantes distintos de D. Axy que le hubieran permitido realizar la actividad que factura a terceros. La sociedad no podría por sus propios medios, al margen del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada, realizar la actividad que factura a terceros.

La actividad profesional podría haberse realizado directamente por la persona física sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad y en ese caso D. Axy habría obtenido de los terceros el mismo importe que ha percibido la sociedad. Nada habría obstado en ese caso para que él hubiera podido subcontratar aquellas tareas menos relevantes que subcontrata la sociedad pagando por ellas lo que la sociedad paga.>>

En el presente caso, para determinar el valor de mercado de los servicios prestados por D. Axy a XZ existe un comparable interno especialmente adecuado: las operaciones entre la sociedad XZ y los terceros (TW, S.L. y las demás personas a los que factura la sociedad) de los que la primera obtiene sus ingresos por servicios esencialmente prestados por D. Axy. En el presente caso el elemento esencial que permite a XZ la obtención de sus ingresos han sido las actuaciones desarrolladas por D. Axy así como sus características personales y profesionales. Es él quien constituye el elemento esencial y nuclear de los servicios, sin el cual estos no podrían prestarse, y quien realmente aporta un valor añadido relevante a la actividad. La operación descrita es, sin lugar a duda, el mejor comparable con diferencia para fijar el valor de mercado de los servicios prestados por D. Axy a XZ. Se trata de lo que pagan TW y otros terceros independientes a XZ por servicios esencialmente prestados por D. Axy y sin que la sociedad aporte ningún valor añadido relevante. Es evidente que este es el comparable más cercano y fiable para determinar el valor de mercado de los servicios que presta D. Axy a XZ. Este hecho no puede ser ignorado por ningún obligado tributario mínimamente diligente y, mucho menos, por un experto fiscalista (...) con una larga trayectoria profesional como es el obligado. Sin embargo, el obligado obvia dicho comparable a la hora de fijar el valor de la operación vinculada y utiliza otros parámetros que no son adecuados a estos efectos.

Además, debe hacerse constar que D. Axy era el administrador único de XZ y socio de la misma con una participación del 50%, por lo que tenía acceso a toda la información necesaria para saber que se estaban valorando sus servicios a XZ, S. L. a un valor notoriamente inferior al de mercado.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, D. Axy no podía ignorar, aplicando un mínimo de diligencia, que el valor que él y la sociedad habían dado a la operación vinculada estaba por debajo del valor de mercado de la misma. La más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al obligado tributario eludir en los periodos comprobados parte de la deuda tributaria.

Es evidente que las normas incumplidas por el obligado son muy claras y también es evidente que han sido incumplidas por el mismo, sin que dicho incumplimiento pueda quedar amparado por una interpretación razonable de la norma. Y, por tanto, también es evidente que la conducta del obligado no cumple con el rigor mínimo y diligencia exigibles, esto es, dicha conducta es culpable.

Por otra parte, en los ejercicios comprobados el obligado ha deducido gastos cuya realidad puede tenerse por acreditada o que no estaban afectos exclusivamente a la actividad, no siendo por tanto deducibles. Lo anterior ha determinado que el obligado dejara de ingresar parte de la deuda que debía resultar de la correcta autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

(...)

El obligado ha deducido partidas que no estaban correlacionadas con los ingresos, por lo que ha vulnerado el requisito anterior. La conducta del obligado tributario al proceder a su deducción no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma. En este sentido, no existe laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma que provoque una duda razonable que pueda conducir al obligado tributario al incumplimiento de sus deberes fiscales. No existe ninguna imprecisión en las normas aplicables, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido. El obligado en modo alguno podía considerar aplicando un mínimo de diligencia que era ajustado a derecho deducir gastos que no estaban correlacionados con los ingresos, de vehículos no exclusivamente afectos o de su vivienda particular cuando en la misma no se

desarrollaba efectivamente su actividad como abogado, disponiendo para ello de un despacho en la sede de TW. Y, por tanto, la conducta del obligado no cumple con el mínimo rigor y diligencia exigibles, esto es, dicha conducta es, culpable.

Además, el obligado ha deducido gastos que no ha justificado. No ha quedado acreditada la realidad que podría llegar a justificar un eventual gasto, por lo que no puede decirse que se cumpla el requisito de realidad de un supuesto gasto lo que automáticamente implica su no deducibilidad. Así resulta del artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y de la normativa contable a la que el mismo se refiere de la que resulta que para la determinación del resultado contable sólo pueden deducirse aquellos gastos que sean reales. El artículo 105 de la Ley 58/2003 impone al obligado la carga de la prueba de ello. Siendo como es clara la norma, la conducta del obligado no estaría amparada por una interpretación razonable de esta.

Además, y como se expone en el acuerdo de liquidación (reproducido en los hechos del presente expediente) no es en modo alguno creíble que se hayan sustraído los justificantes que no han sido aportados. Por tanto, la no aportación de los justificantes no fue debida a una causa de fuerza mayor. Por tanto, la conducta del obligado no cumple con el rigor mínimo y diligencia exigibles, esto es, dicha conducta es culpable."

Las alegaciones formuladas ante el TEARM fueron, en síntesis, las siguientes:

- Interpretación razonable de la norma. La conducta del reclamante fue razonable toda vez que se encontraba amparada por un estudio elaborado por un tercero independiente, y los parámetros informados para la valoración, las operaciones estaban correctamente valoradas a valor de mercado. La retribución fijada no ha sido arbitraria sino que posee una base que se concreta en la citada documentación.

- La tributación efectiva de las rentas ha sido similar pues el beneficio distribuido tributó en el Impuesto sobre Sociedades y, tras su reparto, en el IRPF.

- No se ha motivado adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo. En este sentido, la remisión efectuada en su escrito a las alegaciones formuladas ante el TEARM obliga a reproducir lo afirmado en la resolución impugnada basada en la doctrina de este Tribunal Central:

"DÉCIMO.- En lo referente a la sanción del artículo 191 LGT entiende la parte reclamante que se realiza un cálculo erróneo de la base puesto que, en primer lugar, no debería sancionarse el importe correspondiente al ajuste practicado por la valoración a precio de mercado de la operación vinculada en la medida en la que esta conducta no se sanciona conforme al artículo 16.10 TRLIS.

Cabe recordar que la infracción tipificada en el artículo 16.10 TRLIS solo resulta de aplicación en los casos en los que el obligado tributario tiene obligación de cumplir con la documentación de operaciones vinculada recogida en la normativa. En este caso, el obligado no tiene dicha obligación porque no se supera el valor de 250.000 euros en la valoración de la operación vinculada en el ejercicio 2011.

Por ello, una vez determinado que no resulta de aplicación el régimen especial previsto en este artículo, debemos acudir al régimen sancionador general. Sobre la posibilidad de sancionar mediante el artículo 191 LGT en los casos de operaciones vinculadas se ha manifestado el Tribunal Supremo, entre otras en la sentencia del 15 de octubre de 2018 (número de recurso 4561/2017) confirmando dicha posibilidad:

"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 .

Excluida la aplicación en el presente caso de la exoneración total de responsabilidad prevista en el art. 16.10.4º TRLIS, 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 -el ejercicio 2009 que aquí interesa, entre ellos- 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) concurren 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 -en el presente caso, la correspondiente a la infracción tributaria leve que establece el art. 191.2 LGT- resulta acorde con los principios que disciplinan el ejercicio del ius puniendi por la Administración y, en última instancia, conforme con las exigencias que dimanen del principio de tipicidad que reconoce el art. 25.1 CE cuya vulneración aduce, asimismo, el recurrente."

Por otro lado, entiende que para el cálculo de esta base debería deducirse lo ingresado por la sociedad XZ S.L. Respecto de la base de la sanción, el TEAC en su resolución de fecha 15/10/2018, R.G. 5697/2016, establece que:

"Las sanciones del art. 16.10.2º del T.R. deben ir sobre las cuantías de los ajustes (base imponible) que se hayan practicado, y sin que tales bases deban ni puedan minorarse en el importe de los ajustes de signo contrario practicados a la otra parte vinculada".

Se reitera el criterio del TEAC (Doctrina) de las resoluciones de 5/06/14 (RG. 3478/13) y 11/09/2014 (RG. 5473/2012)

DÉCIMO PRIMERO.- Respecto a la acreditación de la culpabilidad en el acto sancionador, mediante la correspondiente motivación de éste, una reiteradísima interpretación de las normas sancionadoras tributarias por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, viene señalando la necesidad de que la resolución sancionadora debe contener mención (mención que debe ser en todo caso "suficiente"), que ilustre sobre los hechos determinantes de la sanción, añadiendo este Tribunal que no basta con una mera descripción del hecho limitada a reproducir los términos en que la norma tributaria define la infracción.

No pueden interpretarse las normas de otro modo, a la vista de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional que ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria, en su Sentencia 76/1.990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005). Así señala que: "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

Del examen de la resolución sancionadora se deduce la existencia de estos elementos en ella, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, ya que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente.

DÉCIMO SEGUNDO.- La Ley 58/2003 proclama el principio de culpabilidad, al ofrecer la siguiente definición de infracción tributaria en su artículo 183. "Concepto y clases de infracciones tributarias. 1º Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley." Asimismo, el artículo 179 de la Ley 58/2003, indica que "1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos".

Añade en la letra d) del apartado 2 del mismo artículo: "2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley." La cuestión, por tanto, es determinar si el reclamante puso la diligencia necesaria en la confección de su declaración y, por tanto, no es responsable de la infracción producida.

A estos efectos debe tenerse en cuenta lo dicho reiteradamente por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones, entre otras muchas, de 03/02/2010 o de 23/02/2010, la última de las cuales señala en su Fundamento de Derecho 3º lo siguiente:

"(...) Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos

conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria».

La negligencia, por otra parte, como han señalado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor." A tenor de lo expuesto y considerando que el interesado dedujo gastos que no cumplían los requisitos para ello, y no valoró las operaciones vinculadas conforme al precio de mercado exigido por la ley, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).

En consecuencia, debe desestimarse su pretensión anulatoria, y confirmarse la sanción del artículo 191 LGT contra la que se reclama."

Coincidimos plenamente con lo indicado en la resolución impugnada en lo que a esta cuestión respecta. La motivación del elemento subjetivo figura en las páginas 143 y siguientes del Acuerdo de imposición de sanción que fundamentan, con adecuada extensión y profundidad, la concurrencia del elemento subjetivo necesario para la imposición de la sanción, sin que se pueda amparar una interpretación razonable de la norma respecto de la cuál, debe recordarse lo señalado por el **Tribunal Supremo en su sentencia del 19 de diciembre de 1997 recurso 10309/1991**, en cuanto a que para que la doctrina de la interpretación razonable de las normas tributarias "resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamentos objetivos. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de discrepancia, bastaría la alegación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta que exista una discrepancia jurídica, es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad".

El obligado alude extensa y reiteradamente, por considerarlo una circunstancia eximente de su responsabilidad tributaria, tanto en las alegaciones ante TEARM, como durante el procedimiento inspector, a la existencia de un robo que impidió que aportase parte de los documentos justificativos de los gastos deducidos. Sobre esta cuestión, que ha constituido una alegación reiterada por el reclamante a lo largo del procedimiento - reclamando la exoneración de la responsabilidad y la procedencia de la estimación indirecta- ya se pronunció la Inspección en el Acuerdo impugnado, poniendo de manifiesto claras incongruencias y contradicciones en lo afirmado por el reclamante (énfasis añadido):

"El obligado presentó el ... de ...de 2015 una denuncia por el robo producido en las oficinas de TW sitas en la calle (...) el día anterior en la que manifiesta:

(...)

Es decir, manifiesta que le han robado documentación profesional particular. Sin embargo, ha aportado ante la inspección múltiples justificantes, en concreto, los relativos a su vivienda, gastos relacionados con vehículo, gastos de telefonía, tickets/justificantes de restaurantes, facturas de libros, justificantes de la cuota ..., justificantes de taxis, factura de compra de teléfono, etc. **Es decir, que en el robo no se habrían llevado todos los justificantes de las carpetas sino que se habrían seleccionado determinadas facturas o tickets.**

Por otra parte, los libros registros se llevan en soporte informático, en concreto se han aportado en formato Excel, y por tanto el archivo estaba guardado en los ordenadores o se disponía de una copia de seguridad. En la diligencia nº 1 se pregunta a la compareciente si los archivos informáticos de los libros de ingresos y gastos también fueron sustraídos, manifestando en la diligencia nº 2 que "los archivos que tienen se corresponden con los documentos impresos entregados." Es decir, no responde que se hayan robado, como sería lo normal si así fuera. Además, en la denuncia se indica el robo de un archivador AZ con documentación pero no de ningún ordenador ni de ningún archivo informático.

Por tanto, ha denunciado el robo de un "archivador con documentación profesional particular" y sin embargo aporta múltiples justificantes de gastos que son originales y no copias, es decir, que estaban en su poder, por lo que no es en modo alguno creíble el robo de los justificantes no aportados."

En contestación a las alegaciones ante la Inspección igualmente se indicó:

"En contra de lo alegado, no procede en este caso la liquidación por vía de la estimación indirecta.

Ya se ha motivado anteriormente por qué no es en modo alguno creíble que se hayan sustraído los justificantes que no han sido aportados. Tampoco resulta acreditado el robo de los libros registro que parece aducir el obligado. De hecho, se han aportado documentos cuyo importe coincide con los importes declarados. Además, los libros se llevan en formato electrónico y en la denuncia se hace referencia a documentación no al robo de ordenadores ni de archivos informáticos.

Por todo lo anterior, la no aportación de los justificantes no fue debida a una causa de fuerza mayor como aduce el obligado, sino a una voluntad del contribuyente de no aportarlos o, en su caso, al hecho de no tenerlos (pero no por un robo).

Es difícil adivinar por qué el obligado aporta solo parte de los documentos. Es posible que la única finalidad sea hacer más creíble el robo y tratar de que se aplique de manera ilegítima una estimación indirecta que en ningún caso procede.

En todo caso, todo lo anterior es en buena medida irrelevante toda vez que corresponde al obligado la carga de la prueba de la realidad y correlación con los ingresos de los gastos que pretenda deducir, sin que dicha carga desaparezca o se vea afectada en supuestos de extravío o robo, incluso cuando estos son ciertos. Solo faltaría que un obligado que ha deducido gastos falsos o no correlacionados con los ingresos pudiera verse exonerado de acreditar la realidad de dichos gastos y su correlación con los ingresos y pudiera deducírselos fiscalmente como si de auténticos gastos se tratara por el simple hecho de que le hubieran robado determinados documentos, incluso aunque en efecto se hubiera producido un robo de documentos en su domicilio.

También debe hacerse constar que el obligado fue objeto de actuaciones inspectoras por el IRPF de 2008 a 2010. Tal y como se hace constar en la resolución de la reclamación económicoadministrativa interpuesta contra la liquidación que pone fin al procedimiento, que consta en el expediente, en dichas actuaciones se regularizaron gastos cuya justificación no fue aportada, cuestión que fue regularizada en el acta suscrita en conformidad con número de referencia A01- ...0. Por tanto, estamos ante un obligado que de manera recurrente no aporta los justificantes de los gastos que deduce."

Por lo expuesto, concurren los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, la culpabilidad se encuentra adecuadamente motivada no encontrando justificación alguna la conducta del reclamante, ni por vía de una interpretación razonable de la norma, ni por concurrencia de causa de fuerza mayor que exonere al reclamante de su responsabilidad.

A tenor de todo lo expuesto, se estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto por el reclamante, considerando afecto a su actividad el despacho sito en su vivienda y, en consecuencia, deducibles los gastos que se correlacionen con la actividad, cumplan los requisitos formales exigidos y respeten la proporcionalidad que, por superficie, representa el citado despacho en relación con la vivienda. Se confirma en lo demás la resolución impugnada del TEARM y el Acuerdo de liquidación y sancionador analizados en el presente recurso.

Undécimo.

Por lo que se refiere al recurso de alzada interpuesto por el Director recurrente frente a la resolución del TEARM, éste se muestra disconforme con la anulación de la sanción impuesta, en virtud del artículo 16.10 TRLIS, considerando que la eliminación de la referencia al carácter inexacto de la documentación de operaciones vinculadas en la tipificación de la infracción actualmente regulada en el artículo 18.13 de la LIS no puede, en ningún caso, interpretarse como la exteriorización de la voluntad del legislador de que no constituya infracción tributaria una conducta como la aquí analizada.

La resolución impugnada indicó al respecto:

"NOVENO.- En lo que respecta al acuerdo sancionador, en primer lugar debemos analizar la concurrencia del elemento objetivo. Para ello debemos distinguir las dos sanciones impuestas al obligado tributario. En primer lugar, la conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en la Ley 58/2003.

En concreto, en su artículo 191, que bajo el título "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", establece en el apartado 2: "2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación", añadiendo en el

último párrafo de dicho apartado que "la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento".

En este caso se acredita que la parte reclamante dedujo unos gastos que no estaban correlacionados con la actividad y que por lo tanto no eran deducibles, por lo que se dejó efectivamente de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación. Además en el ejercicio 2011, para el que no existe obligación de documentación, también se tienen en cuenta los ajustes realizados respecto de la valoración a precio de mercado de la operación vinculada.

Se determina por otro lado la obligación de llevar y aportar la documentación de operaciones vinculadas en los ejercicios 2012 y 2013. Esta infracción se encuentra regulada en el artículo 16.10 TRLIS, y defiende la Administración que la parte reclamante incurre en dicha infracción porque aporta un informe de una empresa especializada en precios de transferencia que es incompleto e inexacto.

En concreto en la motivación se recoge que la Inspección entiende que esta documentación no es suficiente porque no hace referencia al comparable más lógico, el interno de las prestaciones realizadas por XZ S.L. a TW S.L. y que por lo tanto esta documentación no es válida. Es decir, lo que se defiende es la inexactitud de la documentación de las operaciones vinculadas respecto de lo que la Inspección entiende que debería contener.

En este sentido hay que tener en cuenta que la "aportación de documentación inexacta" ya no se recoge en la nueva regulación del artículo 16.10 TRLIS, y así, desde el 1/01/2015 se encuentra en vigor la Ley 27/2014 que sanciona la "falta de aportación o aportación incompleta o con datos falsos de la documentación". Por ello debemos analizar la retroactividad de la norma sancionadora.

Las obligaciones de documentación son exigibles por las operaciones que se realicen a partir del 19 de febrero de 2009. En los ejercicios previos al 2015 la redacción vigente de la infracción cometida señalaba en el artículo 16.10 del TRLIS que:

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

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

2. Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número." Y la redacción actual se encuentra en el artículo 18.13.1.º de la Ley 27/2014, que entró en vigor a partir del 01/01/2015 y que establece que:

"Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo".

Por tanto, de conformidad con la normativa vigente a partir del 01/01/2015, sólo pueden cometer esta infracción quienes estén sometidos a las obligaciones de documentación previstas en el artículo 18.3 de la Ley 27/2014. El incumplimiento tipificado, es cierto, se ha restringido respecto de la norma anterior, al suprimirse la referencia a la aportación inexacta que recogía la norma anterior. Por aplicación de las reglas generales de derecho sancionador, para entender cometida la infracción no será suficiente con la concurrencia de la conducta objetivamente descrita, sino que será necesario, además, el elemento subjetivo de la misma, que de acuerdo con las disposiciones generales de LGT en esta materia, exige al menos negligencia. Por otra parte, en esta infracción, es requisito imprescindible que la Administración efectúe correcciones en virtud del artículo 18 LIS. Y en relación a este requisito, conviene destacar que la nueva normativa ya no sólo se refiere a correcciones valorativas, sino a correcciones en general, en línea con la reforma introducida igualmente en otros ámbitos de las operaciones vinculadas. Como conclusión, hemos de señalar que se trata de una infracción en la que concurre un incumplimiento formal (documental) y un incumplimiento sustantivo (al generar una corrección).

Expuesto lo cual, y aplicado al caso concreto, entiende este TEAR que el obligado sí aporta documentación referente a las operaciones vinculadas, por más que no contenga el comparable interno que se debió utilizar en la valoración a precio de mercado, esto solo supondría la inexactitud de la documentación, conducta que ya no se

encuentra regulada como infracción tributaria, por lo que cabe aplicar el principio de la retroacción de la norma sancionadora más favorable y estimar las alegaciones de la parte reclamante en este sentido, anulando las sanciones impuestas en base al artículo 16.10 TRLIS en los ejercicios 2012 y 2013."

En el caso objeto de la presente resolución, es evidente que no nos encontramos ante un supuesto de no aportación, la documentación está, figura en el expediente electrónico y ha sido analizada por la Inspección. Por otro lado, no resulta posible considerar la existencia de inexactitud ya que ha desaparecido del precepto en su redacción actual, en el **artículo 18.13.2º Ley 27/2014**, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Así, en virtud del **artículo 10.1**, párrafo segundo, de la **LGT** establece: *"No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado"*, norma coherente con lo establecido en la Constitución Española (artículo 9.3) y en las disposiciones generales del derecho administrativo.

Asimismo, de forma específica para la infracción prevista en el artículo 16.10 TRLIS, este TEAC afirmó en la **resolución 00-09092-2015, de 10 de septiembre de 2019**:

"(...) la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades establece un régimen sancionador menos gravoso para las infracciones relativas a la documentación de las operaciones vinculadas, desapareciendo del tipo infractor la referencia a la aportación de forma inexacta de dicha documentación y, a la vista del expediente sancionador, este TEAC entiende que deben estimarse dichas alegaciones, anulando la sanción impuesta al haber desaparecido la referencia a la presentación de documentación "inexacta" en el nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas."

En el presente caso, no obstante, la Inspección es clara en lo que respecta al motivo de regularización, la presentación de una documentación incompleta, y lo motiva, en los términos antes señalados. No obstante, si bien la conducta típica encaja en el presupuesto de hecho de la norma no resulta palmario que la misma sea susceptible de reproche administrativo. La incompletitud esgrimida por la Inspección se refleja en la página 63 del Acuerdo:

"-El obligado tributario, si bien ha aportado cierta documentación con respecto a la operación vinculada, la documentación aportada es manifiestamente incompleta y ello por cuanto no contiene ninguna referencia al comparable más adecuado y evidente: las operaciones entre la sociedad XZ, S.L. y los terceros de los que la primera obtiene sus ingresos por servicios esencialmente prestados por D. Axy."

En este sentido, el artículo 20 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), en vigor en los ejercicios regularizados, indica en su apartado primero el contenido mínimo de la documentación de operaciones vinculadas.

Resulta evidente que no se puede considerar la documentación incompleta porque no figure en ella el comparable que la Inspección considere más adecuado, sino porque no figure comparable alguno. No resulta admisible, el reclamante discrepa legítimamente del método de valoración empleado por la Inspección y confirmado por el TEARM y por este TEAC, utilizando un método de valoración distinto basado en el margen neto del conjunto de operaciones. En el informe se realiza un análisis de comparabilidad, no acorde a la normativa según la Administración pero el carácter incompleto requeriría la ausencia completa de análisis de comparabilidad, por eso, no puede apreciarse.

Expuesto lo anterior, este TEAC confirma la resolución del TEARM impugnada desestimando el recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director recurrente.

Duodécimo. Recapitulativo de fallo.

- Se desestima el recurso de alzada interpuesto por el interesado, confirmando el Acuerdo impugnado y y la sanción del 191 LGT impuesta, rechazando las alegaciones formuladas.

- Se desestima el recurso de alzada interpuesto por el Director reclamante, ya que, no permitiendo la nueva redacción del precepto sancionar por la inexactitud de la documentación -en aplicación retroactiva de la norma sancionadora más favorable-, la incompletitud debe ir referida a la ausencia de alguno de los elementos esenciales de la documentación previstos reglamentariamente.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando las resoluciones impugnadas.

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