

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090188

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de mayo de 2023

Sala 1.^a

R.G. 3013/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. IRPF. Reglas especiales de valoración.

Operaciones vinculadas. *Bilateralidad de los ajustes, en sede del socio persona física (IRPF) y correlativamente, en sede de la sociedad (IS). Ruptura de la bilateralidad.* De la lectura del art. 41 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) y del art. 18 de la Ley 27/2014 (Ley IS), resulta evidente la voluntad de la norma de que los ajustes por operaciones vinculadas se realicen obligatoriamente de forma bilateral, evitando actuaciones administrativas incongruentes que pudieran derivar en situaciones de doble imposición -por ejemplo, en el presente caso, al exigir la tributación en sede de la persona física de ingresos que ya han tributado en la sociedad sin que finalmente haya resultado disminuida la base imponible declarada por esta última-. Por lo tanto, el carácter bilateral de los ajustes por operaciones vinculadas supone que tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado a posteriori, debe tener en cuenta que la liquidación practicada a una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación, y viceversa. Así, es de destacar que la ruptura de la bilateralidad provoca, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, produciendo situaciones de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública, o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma -si se diese la situación contraria a la aquí expuesta-.

En el expediente ahora analizado, la Inspección actuó con pleno respeto a los principios rectores de la regularización en operaciones vinculadas ya que la regularización de la operación conjunta determinó un incremento de la cantidad que debía tributar por IRPF y una correlativa disminución de la tributación en IS de la entidad -correlativa en base, no en cuota, por la diferencia entre el tipo marginal aplicable en IRPF y el tipo proporcional del IS; diferencia que, a juicio de la Inspección, constituía el ahorro fiscal indebidamente obtenido por el interesado, derivado de la inaplicación de la regla imperativa de valoración de las operaciones vinculadas-. Sin embargo, con la anulación de las liquidaciones practicadas en sede de la persona jurídica, a causa del pronunciamiento del TEAR, se ha producido la indeseada asimetría.

Llegados a este punto, el respeto al principio de bilateralidad que debe regir los ajustes por operaciones vinculadas, exige que, una vez anulada la regularización que recogía la fijación administrativa del valor de mercado en uno de los sujetos que intervienen en la operación, es necesario, para evitar situaciones asimétricas contrarias al ordenamiento jurídico, anular los ajustes practicados por el mismo concepto en la contraparte interviniente en la operación. Así, dada la eficacia bilateral de la fijación administrativa del valor de mercado de las operaciones vinculadas, resulta necesario para que dicha valoración pueda llevarse a cabo, que no haya prescrito el derecho a liquidar el ejercicio en que se llevó a cabo la operación en ninguna de las partes intervinientes en la misma.

Por todo lo expuesto, deben anularse los ajustes por operaciones vinculadas practicados en sede de la persona física. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 634/2015 (Rgto IS), art. 16.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33 y 41.

Ley 58/2003 (NFL008311) (LGT), arts. 179, 183, 191 y 237.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
-------------	-----------	-----------

00-03013-2021	16/04/2021	24/04/2021
00-07934-2021	28/10/2021	02/11/2021

Las anteriores reclamaciones han sido acumuladas por este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), lo que implica la existencia de un único procedimiento económico-administrativo de reclamación, por lo que en la decisión o "fallo" de esta resolución se utilizará el singular, aunque previamente a la acumulación existiesen dos reclamaciones independientes.

La reclamación que se tramita con número de RG 00-03013-2021, se ha interpuesto contra el acuerdo de liquidación provisional dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2016 y 2017. La cuantía de la reclamación corresponde a la liquidación ejercicio 2016, que es la mayor, por importe de 205.025,53 euros (179.890,19 euros de cuota más 25.135,34 euros de intereses de demora).

La reclamación que se tramita con número de RG 00-07934-2021, se ha interpuesto contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, dictado en sede de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, por el concepto IRPF, ejercicios 2016 y 2017. Importe total del acuerdo sancionador: 109.950,06 euros.

Segundo.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general iniciadas en fecha 30/07/2019, se dictó acuerdo de liquidación A23...0 por el tributo y ejercicios de referencia, por un importe total de 350.812,31 euros. En el mismo se hacía constar que:

a) El obligado tributario, profesional ..., había presentado autoliquidaciones por el IRPF de los periodos citados, en régimen de tributación individual.

b) El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 18 meses, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). La tramitación de este procedimiento se ha visto afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computando a los efectos de la duración máxima de aquél los días incluidos en el período de vigencia del estado de alarma, con el límite del 30 de mayo de 2020 (78 días).

c) El obligado tributario es administrador único de la sociedad **XZ SL** (...) desde su constitución. Además, hasta el día 18/10/2016 ostenta el 99,67% de su capital (el resto corresponde a su madre) y a partir de esa fecha, con la entrada de un nuevo socio (su hermano) su porcentaje de participación pasa a ser de 74,67%. La entidad tiene por objeto social: "(... ...)".

El acuerdo de liquidación regulariza la operación vinculada realizada entre el obligado tributario y la sociedad, que consiste en la prestación de servicios relacionados con la ... por parte del profesional a la **XZ SL**, por los que el socio declaró obtener unos ingresos de 0 euros en 2016 y de 34.942,50 euros en 2017 (en concepto de rendimientos de su actividad profesional). En concreto, la Inspección consideró que el valor convenido de los servicios prestados a **XZ** no se correspondía con el valor de mercado, por lo que llevó a cabo un procedimiento de valoración de la operación vinculada [según el método del coste incrementado previsto en el artículo 18.4.b) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS)], determinada por diferencia entre el importe de los ingresos asociados a la misma y los gastos de explotación (excluidos el propio impuesto y la retribución del obligado tributario) y el propio margen de beneficios a favor de la entidad. Así, la operación quedó valorada en 404.381,37 euros en 2016 y en 353.016,04 euros en 2017.

En consecuencia, se ajustaron los rendimientos de actividad declarados por el obligado tributario, incrementándolos en el importe de la diferencia entre el valor de mercado calculado y el valor convenido de retribuciones satisfechas al obligado tributario (ajuste primario): 404.381,37 euros en 2016 y 318.073,54 euros en 2017.

Asimismo, en cuanto al ajuste secundario por el desplazamiento patrimonial que acompaña a la operación principal, la diferencia de valores que opera a favor de la sociedad tendría la consideración de aportación del socio a los fondos propios de la entidad en el porcentaje de su participación (74,67%), aumentando el valor de adquisición de su participación. El importe correspondiente al exceso se considera liberalidad no deducible (sin consideración de pérdida patrimonial).

Paralelamente, en correspondencia con lo anterior, se llevaron a cabo actuaciones de comprobación e investigación en relación con la sociedad vinculada, practicando los ajustes bilaterales correlativos (minoraciones de la base imponible) en la regularización practicada por el Impuesto sobre Sociedades (IS) ejercicios 2016 y 2017.

Por otra parte, el obligado tributario había optado por declarar los rendimientos de actividad en régimen de estimación directa modalidad simplificada en ambos periodos. Sin embargo, toda vez que tras la regularización, en

el ejercicio 2016 el total de ingresos de explotación comprobados ascendía a 629.760,08 euros (225.378,71 euros declarados más el ajuste por la operación vinculada), en la liquidación inspectora practicada por el ejercicio 2017 se aplicó el régimen de estimación directa modalidad normal conforme al artículo 30 de la Ley 35/2016, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas LIRPF (por superación en el ejercicio anterior de los 600.000,00 euros de importe neto de cifra de negocios).

d) Adicionalmente, en el acuerdo de liquidación se regularizaron otros conceptos, todos ellos referidos al ejercicio 2016:

- no deducibilidad de gastos de la actividad profesional declarados, por falta de justificación documental, en un importe conjunto de 1.973,95 euros;
- incremento de rendimientos de capital inmobiliario en 450,00 euros, correspondientes a ingresos no declarados por alquiler de una plaza de garaje;
- ganancia patrimonial que no deriva de una transmisión, correspondiente a ingresos en efectivo en cuentas bancarias que no habían sido declarados, en importe de 4.815,00 euros.

e) Aun cuando las actuaciones eran de alcance general, la liquidación contenida en el acuerdo se dictó con carácter provisional por encontrarse afectada por la liquidación por el IS efectuada a la entidad vinculada (artículo 101.4 LGT)

El acuerdo de liquidación consta notificado en fecha 23/03/2021. Disconforme con el mismo, el obligado tributario interpuso reclamación económico administrativa directamente en única instancia (*per saltum*) ante este TEAC, a la que se asignó el número (RG) 00-03013-2021.

Tercero.

Por otra parte, trayendo causa de los hechos descritos, en fecha 24/09/2021, se dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el que se impusieron al obligado tributario las sanciones correspondientes a la totalidad de los elementos regularizados, en importe conjunto de 109.950,06 euros, y en concreto:

- Sanción grave por dejar de ingresar deuda tributaria (artículo 191 LGT) correspondiente a 2016; importe total: 1.581,82 euros (50% de la base de la sanción que se cuantifica en 3.163,63 euros).
- Sanción por infracción grave tipificada en el artículo 18.13 LIS, correspondiente a 2016, por importe de 60.657,21 euros (15% sobre la base de 404.381,37 euros).
- Sanción por infracción grave tipificada en el artículo 18.13 LIS, correspondiente a 2017, por importe de 47.711,03 euros (15% sobre la base de 318.073,54 euros).

El acuerdo de imposición de sanción consta notificado en fecha 15/10/2021. Disconforme con el mismo, el obligado tributario interpuso reclamación económico administrativa igualmente en única instancia (*per saltum*) ante este TEAC, a la que se asignó RG 00-07934-2021.

Cuarto.

Puesto de manifiesto el expediente correspondiente a la reclamación tramitada frente al acuerdo de liquidación, el obligado tributario presentó escrito de fecha 23/09/2021 en el que planteó cuantas cuestiones entendió convenientes a su derecho.

Asimismo, puesto de manifiesto el expediente correspondiente a la reclamación tramitada frente al acuerdo sancionador, el obligado tributario presentó escrito de fecha 04/02/2022 formulando las alegaciones que entendió que convenían a su derecho.

Por otra parte, mediante acuerdo de 18/02/2022 el Abogado del Estado - Secretario de este TEAC decretó la acumulación de las dos reclamaciones anteriores, tramitadas respectivamente con RG 00-03013-2021 y RG 00-07934-2021.

Quinto.

Además de las actuaciones descritas, simultáneamente, la Inspección llevó a cabo comprobación de carácter general, de la situación tributaria de la sociedad **XZ SL**, respecto del concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente a los ejercicios 2016 y 2017. En particular, en la liquidación con número de referencia A23...6 se recogieron los correspondientes ajustes para valorar a valor de mercado la operación vinculada realizada entre la entidad y su socio.

Mediante resolución estimatoria de fecha 30/03/2023, el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, en única instancia, anuló el acuerdo de liquidación A23...6 que contenía la minoración de las

bases imponibles en el IS correspondiente a los ejercicios 2016 y 2017 (impugnado en reclamaciones acumuladas 28-21108-2022 y 28-26132-2022), señalando:

"Por lo anterior, este TEAR debe concluir que no se ha utilizado un comparable adecuado, pues se observa que la sociedad reclamante y su cliente no son entidades independientes. Así, a juicio de este Tribunal, el método del coste incrementado no se aplica correctamente en el presente caso, pues la sociedad prestadora de los servicios y su cliente son entidades vinculadas, como expresamente reconoce la Inspección Tributaria. Procede pues anular la regularización correspondiente a la valoración de mercado de la operación vinculada. La anulación de dicho ajuste, por los motivos expuestos, hace innecesario el análisis de las restantes alegaciones que aluden a este extremo."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a derecho de los acuerdos impugnados, atendidas las alegaciones formuladas en las que se plantean, en síntesis, las siguientes cuestiones:

I. Frente al acuerdo de liquidación, impugnado en reclamación RG 00-03013-2021:

a) La regularización practicada por la Inspección es radicalmente inconsistente, ya que ignora los abundantes medios materiales y humanos de la sociedad vinculada y destaca artificiosamente las funciones mínimas asumidas por el contribuyente. Ajustes inspectores de signo contrario a los previstos en la normativa sobre vinculación.

b) Improcedente valoración de la operación vinculada, por cuanto incluye los ingresos derivados de los servicios prestados por los trabajadores de la entidad, en los que el obligado tributario no tuvo ninguna participación.

c) Incoherente técnica de ajuste a precio de mercado, toda vez que la Inspección aplica en la práctica un método de valoración distinto del que dice. Además, toma como punto de partida un valor contaminado por vinculación; y, es más, confunde unos servicios ... de indudable valor en el mercado con los servicios administrativos de bajo valor añadido a que se refieren las directrices de precios de transferencia.

d) La doctrina del TEAC prohíbe regularizaciones como la que ahora se analiza, en atención a la abundancia de medios de la entidad y a la diferente naturaleza de los servicios: los del obligado tributario como intermediario y los prestados por **XZ** a su cliente, de carácter

e) Incorrecta imputación al obligado tributario de una ganancia patrimonial en el IRPF, por tratarse de una renta que debió sujetarse al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

II. Frente al acuerdo de imposición de sanción, impugnado en reclamación RG 00-07934-2021:

a) Nulidad de la sanción impuesta según lo previsto en el artículo 18.13 LIS por cuanto deriva de una liquidación que debe anularse en atención a las alegaciones previamente formuladas. Ausencia de concurrencia del elemento subjetivo de responsabilidad por infracción tributaria. Falta de motivación del acuerdo. Ausencia de culpabilidad en sede de la persona física.

b) Improcedente sanción por infracción tipificada en el artículo 191 LGT por ausencia de dolo o negligencia en la actuación, que se llevó a cabo al amparo de una interpretación razonable de la norma.

Cuarto.

Con carácter previo a cualquier otra cuestión, debe analizarse si los ajustes contenidos en la regularización referidos a la operación vinculada han de ser anulados por derivar de un procedimiento de corrección valorativa que ha quedado anulado en sede de la otra parte interviniente, la sociedad **XZ SL**.

Para centrar la cuestión, conviene reproducir los preceptos fundamentales en cuanto a la regulación de operaciones vinculadas existente en los ejercicios 2016 y 2017 a los que afecta la regularización recurrida.

En primer lugar, el artículo 41 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, en adelante) establece en lo que ahora interesa:

"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

Y el artículo 18 de la LIS, en lo que ahora nos ocupa, establece:

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

(...)

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.

Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor 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, con carácter general, el siguiente tratamiento

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma 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 para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de 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.

b) 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) 4º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

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

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

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

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

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

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

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

De los preceptos transcritos, resulta evidente la voluntad de la norma de que los ajustes por operaciones vinculadas se realicen obligatoriamente de forma bilateral, evitando actuaciones administrativas incongruentes que pudieran derivar en situaciones de doble imposición (por ejemplo, en el presente caso, al exigir la tributación en sede de la persona física de ingresos que ya han tributado en la sociedad sin que finalmente haya resultado disminuida la base imponible declarada por esta última). Por lo tanto, el carácter bilateral de los ajustes por operaciones vinculadas supone que tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado *a posteriori*, debe tener en cuenta que la liquidación practicada a una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación, y viceversa. Así, es de destacar que la ruptura de la bilateralidad provoca, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, produciendo situaciones de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública, o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta). En este sentido, remarcando la obligación legal de respetar el carácter bilateral de los ajustes en operaciones vinculadas y la exigencia de solucionar asimetrías que pudieran producirse, ya nos hemos pronunciado en resoluciones anteriores como la de 02/02/2021 RG 00-05109-2016-52-0 DYCTEA.

En el expediente ahora analizado, la Inspección actuó con pleno respeto a los principios rectores de la regularización en operaciones vinculadas ya que la regularización de la operación conjunta determinó un incremento de la cantidad que debía tributar por IRPF y una correlativa disminución de la tributación en IS de la entidad (correlativa en base, no en cuota, por la diferencia entre el tipo marginal aplicable en IRPF y el tipo proporcional del IS; diferencia que, a juicio de la Inspección, constituía el ahorro fiscal indebidamente obtenido por el interesado, derivado de la inaplicación de la regla imperativa de valoración de las operaciones vinculadas). Sin embargo, con la anulación de las liquidaciones practicadas en sede de la persona jurídica, a causa del pronunciamiento del TEAR, se ha producido la indeseada asimetría.

Llegados a este punto, el respeto al principio de bilateralidad que debe regir los ajustes por operaciones vinculadas, exige que, una vez anulada la regularización que recogía la fijación administrativa del valor de mercado en uno de los sujetos que intervienen en la operación, es necesario, para evitar situaciones asimétricas contrarias al ordenamiento jurídico, anular los ajustes practicados por el mismo concepto en la contraparte interviniente en la operación.

En esta línea, cabe añadir que este TEAC, aun en periodos en que todavía estaba vigente la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, ya declaró en resoluciones anteriores que, dada la eficacia bilateral de la fijación administrativa del valor de mercado de las operaciones vinculadas, resulta necesario para que dicha valoración

pueda llevarse a cabo, que no haya prescrito el derecho a liquidar el ejercicio en que se llevó a cabo la operación en ninguna de las partes intervinientes en la misma. Así, en la resolución de fecha 13/04/2011 RG 00-02506-2010 se señaló como criterio:

Si hay prescripción respecto de una de las sociedades vinculadas intervinientes en la operación habrá que estar al valor declarado por las partes y no al valor de mercado, al no poder realizarse en estos casos el "ajuste bilateral".

Por todo lo expuesto, deben anularse los ajustes por operaciones vinculadas practicados en sede de la persona física, sin necesidad de entrar en el resto de cuestiones que, a tal efecto, se plantean en el expediente.

Quinto.

A continuación, el reclamante se muestra disconforme con la ganancia patrimonial que no deriva de una transmisión, que se le imputa en la regularización correspondiente a 2016 como consecuencia de la existencia de ingresos en efectivo en cuentas bancarias que no habían sido declarados, en importe de 4.815,00 euros. En particular, el interesado explica que ha quedado acreditado que los ingresos fueron efectuados por la madre del obligado tributario, por lo que el origen de los fondos es conocido y no puede liquidarse una ganancia patrimonial no justificada. Y, en esta línea, argumenta que el adecuado tratamiento fiscal debió ser el previsto para las donaciones, hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) pero no del IRPF.

De la documentación obrante en el expediente, se constata que la Inspección, una vez comprobada la existencia de ingresos en efectivo en una cuenta bancaria titularidad del obligado tributario, requirió acreditación acerca del origen y del motivo económico de los mismos. Por su parte, el contribuyente no aportó ninguna justificación documental relativa a dichos ingresos, manifestando únicamente que se trataba de donaciones realizadas por su madre, pero sin acreditar que se tratase de renta ya declarada y sin aportar ningún elemento probatorio sobre dicha donación más allá de sus meras afirmaciones.

Así las cosas, debe precisarse al reclamante que, a diferencia de lo que él señala en su escrito de alegaciones, la Inspección no liquidó una ganancia de patrimonio no justificada, sino que, en la medida en que se había producido una variación en el valor y composición del patrimonio del contribuyente, la calificó como ganancia patrimonial al amparo del artículo 33 LIRPF. En concreto, en atención a que se conocía el origen de los fondos (ya que del análisis de los movimientos bancarios se constató que procedían de ingresos en efectivo efectuados por su madre), se entendió que el obligado tributario había obtenido una ganancia de patrimonio no derivada de una transmisión patrimonial, toda vez que no se trata de renta declarada (ni en IRPF ni en ISD) y de que no se ha justificado la causa de dichos ingresos, siendo evidente que la carga de probar sus manifestaciones corresponde al obligado tributario quien además posee una mayor disponibilidad y facilidad para ello por su proximidad y conocimiento de los elementos que incumben a la obtención de sus rentas.

En este punto, cabe añadir que, una vez que la Inspección ha probado la existencia de ingresos no declarados, se desplaza al contribuyente la carga de probar, no sólo el origen sino también la causa o motivo económico de los mismos, sin que a estos efectos sea suficiente realizar simples manifestaciones sin aportar ni un solo documento acreditativo que sustente las mismas. Así, es de destacar que, a falta de pruebas que pudieran acreditar o explicar la motivación de aquellos ingresos, no puede presumirse el *animus donandi* imprescindible para entender que hubo una donación, máxime cuando la misma ni siquiera ha sido documentada.

Por cuanto antecede, procede declarar ajustado a derecho el ajuste practicado por este concepto por la Inspección, quedando desestimadas las alegaciones del reclamante.

Sexto.

Una vez anulados los ajustes derivados de la operación vinculada y confirmada la imputación de la ganancia patrimonial, conviene recordar que, adicionalmente, en la regularización practicada correspondiente al ejercicio 2016, la Inspección considera no deducibles determinados gastos relacionados con la actividad del obligado tributario (1.973,95 euros) y aumenta los rendimientos de capital inmobiliario en 450,00 euros, por alquileres no declarados.

Aun cuando nada opone el reclamante específicamente en relación con estos ajustes, este TEAC, en virtud de las funciones revisoras que el artículo 237 LGT le concede, procede a examinar la procedencia de los mismos. Efectivamente, como ya hemos establecido en resoluciones anteriores (entre otras, la de fecha 12/06/2014, RG 00-05127-2012), la falta de presentación del escrito de alegaciones no puede prejuzgar o determinar la desestimación de la impugnación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo, en todo caso, el Tribunal hacer uso de las amplias facultades que el ordenamiento le atribuye. Sin embargo, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo podrá llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido.

En el presente caso, una vez constatada tanto la ausencia total de aportación de justificantes correspondientes a los gastos deducidos como la falta de declaración de los ingresos obtenidos por el alquiler de una plaza de garaje, debe confirmarse ajustada a derecho la regularización practicada en cuanto a estos dos ajustes.

En consecuencia, resultan confirmados la totalidad de ajustes que se contienen en los tres acuerdos de liquidación impugnados, por lo que sólo cabe la confirmación de los mismos.

Llegados a este punto, según lo expuesto, procede estimar en parte la reclamación tramitada con RG 00-03013-2021. En concreto, anular el acuerdo de liquidación impugnado para que sea sustituido por otro en el que únicamente se regularicen los ajustes, todos ellos correspondientes al ejercicio 2016, que no atañen a la operación vinculada entre el obligado tributario y la sociedad **XZ SL**.

Séptimo.

Entrando en las alegaciones que se refieren al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, impugnado en reclamación RG 00-07934-2021, el obligado tributario comienza formulando una serie de discrepancias con la sanción impuesta según lo previsto en los apartados 3 y 13 del artículo 18 LIS. Dichos apartados expresan::

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

(...)

13.

1.º 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.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

- El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación 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.

(ii) que el valor 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.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.

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

Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

La Inspección considera cometida la infracción tributaria grave prevista en el apartado 2º del precepto transcrito, en relación con los ejercicios 2016 y 2017, ya que el obligado tributario no ha puesto a disposición de la Administración tributaria la documentación especificada en el artículo 16.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por Real Decreto 634/2015, que expresa:

4. En el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, sea inferior a 45 millones de euros, la documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado:

a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.

c) Identificación del método de valoración utilizado.

d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere la letra d) anterior."

Así, la Inspección pone de manifiesto la falta de aportación de documentación por parte del obligado tributario que, además, tampoco declara importe alguno derivado de la operación vinculada, omitiendo por tanto el valor normal de mercado que se deriva de la comprobación y que, por lo tanto, es objeto de corrección valorativa.

En consecuencia, se impone la sanción grave prevista en el 18.13.2º LIS, cuya base es el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas. Asimismo, se hace constar en el acuerdo ahora impugnado la incompatibilidad entre esta sanción y la que en su caso, hubiera procedido por aplicación del artículo 191 LGT (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo).

Así las cosas, nos encontramos ante una sanción cuya base es el importe de una corrección valorativa que en los anteriores fundamentos de la presente resolución ya hemos declarado improcedente.

Por lo tanto, anulada la liquidación en la que se fijaba la corrección de valor que ahora configura la base de la sanción impugnada en esta reclamación, debe procederse asimismo a la anulación de las sanciones ahora analizadas.

En efecto, la estimación de la reclamación interpuesta frente a la liquidación, en lo que se refiere a los ajustes de la operación vinculada, conlleva la correspondiente modificación de las bases de las sanciones impuestas al amparo del 18.13.2º LIS, que en este caso pasan a ser de cero euros, circunstancia que en términos prácticos, determina la anulación en este punto del acuerdo sancionador ahora impugnado, sin necesidad de analizar el resto de alegaciones que, a tal efecto, se plantean en el expediente.

Octavo.

Seguidamente, el reclamante también se muestra disconforme con la otra sanción impuesta en el acuerdo impugnado, por dejar de ingresar deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2016 (artículo 191 LGT) derivada de los ajustes realizados al margen de los referidos a la operación vinculada. En concreto, la Inspección considera que el obligado tributario ha cometido en dicho ejercicio una infracción tributaria que se califica como grave y de la que resulta una sanción de 1.581,82 euros, esto es el 50% de la base de la sanción que se cuantifica en 3.163,63 euros.

Conviene recordar que el artículo 191 LGT dispone que:

"Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley".

Así, el reclamante alega que no ha concurrido ni dolo ni negligencia en su conducta, ya que la causa de la deuda tributaria que ahora se sanciona deriva de la una interpretación razonable de la norma. En especial, indica que, si bien las donaciones deben ser declaradas en el ISD, debe tenerse en cuenta que se trataba de un importe total que no llega a 5.000 euros, y que en la Comunidad de ... hubiera tributado con una bonificación del 99% de la cuota, siempre que se elevase a público ante notario. Con ello argumenta que el coste de la formalización hubiera sido mayor que la propia cuota tributaria dejada de ingresar, circunstancia que, a su juicio, justifica la falta de declaración de estas donaciones dentro de la práctica habitual de las familias. Adicionalmente, también señala que en todo caso se trata de una cuestión de índole probatoria, en expedientes basados en indicios que resultan insuficientes para enervar el principio de presunción de inocencia, constitucionalmente establecido. Y, por último, señala que la Inspección ha motivado la culpabilidad de forma estereotipada.

En este punto, cabe puntualizar que, aunque el reclamante se ciña al ajuste derivado de la ganancia patrimonial, la regularización que da lugar a la sanción ahora analizada incluye también la no deducibilidad de determinados gastos y la imputación de ingresos por alquileres que no habían sido declarados, aspectos sobre los que el reclamante prescinde absolutamente al defender la ausencia de culpabilidad en su conducta.

Así las cosas, debemos analizar ahora la concurrencia del elemento subjetivo, esto es la necesaria acreditación de la culpabilidad, en la sanción impuesta. A este respecto recordemos que el artículo 183.1 LGT dispone que *"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"*. De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas incluso por negligencia simple. Por otro lado, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso,

en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible. A este respecto, el artículo 179 LGT, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, ha recogido en su apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria:

- a) *Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*
- b) *Cuando concorra fuerza mayor.*
- c) *Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.*
- 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 (...).*

Ésta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, entre otras, en Sentencia de 06/06/2008, recaída en el recurso para unificación de doctrina nº 146/2004, matizaba que para que tal doctrina resultase viable y aplicable era necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pudiera calificarse de razonable, es decir, que estuviese respaldada, aunque fuese en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad. Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública.

Pues bien, en el presente expediente, el contribuyente ha deducido en su autoliquidación una serie de gastos de los que no poseía ninguna justificación documental, circunstancia que razonablemente debía conocer y que no se compadece en absoluto con el cumplimiento diligente de sus obligaciones tributarias. Asimismo, a pesar de recibir rentas por el alquiler de una plaza de garaje, omitió la declaración de las mismas, habiendo sido precisa la labor de la Inspección para el afloramiento de dichos ingresos que permanecían ocultos a la Hacienda Pública. Y, en cuanto a los fondos transferidos por su madre, a su decir en concepto de donaciones, cabe recordar que ni han sido declarados ni se ha acreditado documentalmente su origen. Es más, las explicaciones que ahora ofrece para justificar una actuación al amparo de una interpretación razonable de la norma, no hacen sino evidenciar una voluntad de mantener la operación oculta y de eludir la tributación que pudiera corresponder. En conclusión, este TEAC coincide con el criterio de la Inspección, apreciando la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, sin que se den ninguna de las circunstancias excepcionales tales como dudas razonables de interpretación, jurisprudencia titubeante y laguna normativa que, tradicionalmente, son admitidas como causas de exoneración de responsabilidad. Por todo ello, debe rechazarse esta alegación del interesado.

Por último, el reclamante insiste en que en el acuerdo de imposición de sanción, la Inspección no justifica adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad. no se motiva de forma Ciertamente, se impone a la Inspección de los Tributos la obligación de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción, respetando adecuadamente las garantías que la ley exige en esta materia a fin de evitar situaciones de indefensión. Además, la adecuada acreditación de culpabilidad debe resultar de la propia resolución sancionadora, según aprecian los tribunales de justicia de forma unánime y constante.

Así, una vez expuesto lo que antecede y del examen del expediente se desprende que en el presente caso el acuerdo sancionador aquí impugnado recoge ampliamente los antecedentes del caso, partiendo de los hechos recogidos en la regularización contenida en la liquidación. Por otra parte, en cuanto al análisis particular realizado, la Inspección, tras analizar la normativa y jurisprudencia aplicable en relación con el elemento subjetivo de la sanción, en las páginas 113, 114 y 115 del acuerdo impugnado detalla y explica las causas por las que la conducta se califica como culpable, sin que concorra ninguno de los supuestos de exclusión de la responsabilidad. En consecuencia, para este TEAC resulta plenamente satisfecha la obligación impuesta en este ámbito a la Inspección por lo procede desestimar las alegaciones del interesado sobre la falta de motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador.

Llegados a este punto, según lo expuesto, procede estimar en parte la reclamación tramitada con RG 00-07934-2021. En concreto, hay que anular el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado en la misma, para que sea sustituido por otro en el que únicamente se sancione la infracción, correspondiente a 2016,

por dejar de ingresar la deuda tributaria que resulta de los ajustes regularizados que no atañen a la operación vinculada entre el obligado tributario y la sociedad **XZ SL**.

Noveno.

Por todo cuanto antecede, procede:

a) Estimar en parte la reclamación tramitada con RG 00-03013-2021. En concreto, anular el acuerdo de liquidación impugnado para que sea sustituido por otro en el que únicamente se regularicen los ajustes, todos ellos correspondientes al ejercicio 2016, que no atañen a la operación vinculada entre el obligado tributario y la sociedad **XZ SL**.

b) Estimar en parte la reclamación tramitada con RG 00-07934-2021. En concreto, anular el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado en la misma, para que sea sustituido por otro en el que únicamente se sancione la infracción, correspondiente a 2016, por dejar de ingresar la deuda tributaria que resulta de los ajustes regularizados que no atañen a la operación vinculada entre el obligado tributario y la sociedad **XZ SL**.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas