

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091492

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 786/2023, de 5 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1302/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas.** *Utilización por el socio y administrador de las viviendas y vehículos propiedad de la mercantil.* Considera la Sala que no existe una relación directa entre el valor de uso de las viviendas y los vehículos con el importe de amortización de los mismos, siendo incuestionable que la amortización de los bienes no es un coste sino un concepto contable que cuantifica la depreciación del inmovilizado, sin que por tanto la amortización de dichos bienes sea un elemento válido para valorar el precio de mercado de la cesión de uso de dichas viviendas y vehículos, habiendo obviado la Inspección las directrices fijadas por el legislador para la cuantificación de la operación vinculada (... se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes), no siendo una labor compleja para la Inspección, atendiendo a la normativa referida, haber fijado el valor de uso de dichas viviendas y vehículos según precio de mercado, es decir aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia, premisa de comparabilidad que tampoco ha sido aplicado por la Inspección, todo lo cual debe llevara anular la liquidación al no ser conforme a derecho la referida valoración de los rendimientos de capital mobiliario.

#### PRECEPTOS:

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

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 41 y 99.

RD 634/2015 (Rgto. IS), art. 17.

#### PONENTE:

*Don José Ignacio Chirivella Garrido.*

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001302/2022

N.I.G.: 46250-33-3-2022-0002568

#### SENTENCIA

Il'tmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO

D. JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO

En la Ciudad de Valencia, a 5 de Julio de 2023

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1302/22, interpuesto por D Millán representado por el Procurador Sr Sapiña Baviera y asistida del letrado el Sr López Fornas contra la resolución del TEAR de fecha 14-7-2022 estimatoria parcial de la reclamación interpuesta contra liquidación de IRPF 2015 y 2016, y sanción, actuando en representación de la demandada el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso en fecha 3-11-2022 y recibido el expediente se formalizó demanda por la recurrente.

#### Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

#### Tercero.

No habiéndose practicado prueba quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Se señaló la votación y fallo para el día 19-7-2023.

#### Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Chirivella Garrido.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del TEAR de fecha 14-7-2022 estimatoria parcial de la reclamación interpuesta contra liquidación de IRPF 2015 y 2016, y sanción.

Según consta en la regularización aquí discutida, el matrimonio formado por Millán (obligado tributario) y Margarita NIF NUM000 son titulares del accionariado y administradores solidarios de la entidad GENCO CONSULTING SL. La actividad principal de GENCO CONSULTING está clasificada en el epígrafe de I.A.E. 842, SERVICIOS FINANCIEROS Y CONTABLES y aunque su objeto social es muy amplio se trata de una entidad de tenencia patrimonial según dispone el artículo 5.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Prueba de ello es la denominación que recibió en su constitución, PATRIMONIAL GENCO SOCIEDAD LIMITADA.

Las principales fuentes de ingresos de la sociedad están relacionadas con la mercantil BLUMAQ SA (A12329223). Millán es también el administrador de BLUMAQ SA y según consta en la BBDD de la AEAT percibió en concepto de Director General -según la base de datos de la AEAT- un importe de 140.069,89€ en 2015 y de 139.682,68€ en 2016 con la clave A Empleados.

La regularización viene referida la consideración por parte de la inspección que GENCO CONSULTING SL satisface necesidades personales del matrimonio que se concretan en:

- la puesta a disposición de bienes inmuebles que constituye su vivienda habitual y la secundaria y de vehículos y los gastos asociados a dichos bienes (amortizaciones, mantenimiento y reparaciones).

- gastos de índole personal contabilizados en las cuentas contables de la mercantil, considerados por el obligado como fiscalmente no deducibles, y otros registrados en la cuenta corriente de socios por cuenta ajena en general.

## Segundo.

La recurrente alega como motivo de impugnación la falta de motivación y prueba de la liquidación practicada, la defectuosa valoración de la utilidad por la cesión de las viviendas y vehículos al recurrente, considerando la actora que no se justifica el precio de mercado de dicha utilidad, no habiéndose realizado el análisis de comparabilidad exigido en el artículo 17 del Reglamento del IS; alega asimismo la arbitrariedad en cuanto a la calificación de las rentas obtenidas por la obligada tributaria como rentas de capital en vez de rentas de trabajo; refiere el tratamiento dispar de la consideración de rendimientos de capital mobiliario por los incrementos de la cuenta contable de los socios en los ejercicios 2012 a 2016 y sin embargo no se considera como rentas negativas de capital la disminución de dicha cuenta del ejercicio 2015 a 2016. Por otra parte alega que de considerar que que se han satisfecho a la recurrente rentas en especie de capital mobiliario debe descontarse la retención o ingreso a cuenta que se debió practicar conforme determina el artículo 99,6 Ley 35/06. Por último respecto a la sanción solicita la nulidad de la misma por falta de motivación del elemento culpabilístico.

Comenzando con los motivos de impugnación, decir en primer lugar que la alegación de la falta de prueba de la consideración como renta de capital del uso de viviendas propiedad de la mercantil Genco Consulting SL, uso de vehículos propiedad de la mercantil Genco Consulting SL, y sufragar gastos personales de los administradores de dicha empresa, ya ha sido analizada por la Sala y Sección, en la sentencia de fecha 26 de julio de 2022, dictada en el recurso 1024/2021 interpuesto por la sociedad GENCO CONSULTING, y en el PO 565/22 donde se confirmó la liquidación de IRPF 2012 a 2014 de D<sup>a</sup> Margarita, cónyuge del aquí recurrente y donde se ventilaba la misma cuestión, sentencias que refieren:

[ " e) Gastos de retribuciones en especie de la administradora en cuenta contable 64000200 que la Administración consideró no-deducibles por considerarlos retribuciones de los fondos propios. La actora afirma que las pruebas obrantes en autos demuestran que la administradora percibe su sueldo en parte de forma dineraria (aceptado como deducible por la Administración) y en parte en especie (en este segundo caso considerado no-deducible). Sin embargo en dicha tesitura debe prevalecer el criterio de la administración, la utilización privativa como vivienda habitual de un inmueble de la sociedad, así como la utilización de otro inmueble como residencia de veraneo, no constituye una retribución en especie, pues ninguna prueba aporta la actora que lo justifique excepto su propia explicación, lo que constituye un soporte insuficiente, por ello convenimos con la administración en lo razonado por aquella para denegar su deducibilidad.

f) Gastos asociados a inmuebles. Por lo que respecta a los inmuebles, dedicados a la utilización personal - casa de AVENIDA000 y casa de Ibiza- por lo expuesto sus gastos deben quedar excluidos. Respecto del resto de inmuebles señala la administración que consta que la actora posee un gran patrimonio con un inmovilizado valorado en unos 3 millones de euros compuesto por bienes inmuebles y vehículos al margen de las participaciones en otras empresas del grupo. Respecto a los inmuebles la administración niega la deducibilidad de los gastos por cuanto los inmuebles no resultan afectos a su actividad económica y en consecuencia las partidas de gastos contabilizadas no resultan fiscalmente deducibles. Al respecto ningún esfuerzo probatorio realiza la actora para justificar la negada afectación que efectivamente es causa para negar la deducibilidad, por lo que siendo así se confirman los argumentos denegatorios de la Inspección.

g) Gastos asociados a vehículos, a excepción del vehículo mixto adaptable marca Peugeot, la administración señala que "fueron utilizados por el matrimonio de socios-administradores para sus necesidades personales", la actora se limita a negarlo, pero ningún esfuerzo probatorio realiza para justificar la afectación de los mismos a las necesidades de la empresa, por lo que no son deducibles los gastos contabilizados por vehículos así como los gastos asociados a los mismos (amortizaciones, reparaciones, mantenimiento, seguros, comunidad de propietarios, impuestos, etc.) por no resultar afectos a su actividad económica." ]

## Tercero.

Sigue alegando la recurrente otro motivo de impugnación referido a no haberse realizado el análisis de comparabilidad respecto a la fijación del valor de mercado del uso de las viviendas y vehículos propiedad de la mercantil Genco Consulting SL de la que el recurrente es administrador y socio, valor que viene referenciado por el que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia, considerando la actora que no se ha realizado tal comparación; por otra parte argumenta la recurrente que no se ha motivado el método de valoración de la operación vinculada elegido por la inspección. Así refiere la recurrente que resulta incorrecto asimilar el valor de uso de las viviendas y de los vehículos a la amortización de los mismos ( método de valoración aplicado por la inspección), alegando el actor que la amortización no es un coste, es

un concepto contable que refleja la depreciación del activo durante la vida útil del inmovilizado de la empresa, y en caso de cesiones de uso de vivienda y vehículos, supuesto en que nos encontramos, la adquisición (coste) a terceros independientes comparable ha de consistir también en una operación de cesión de uso, sin que sea admisible asimilar el coste de dicha cesión de uso con la amortización del inmovilizado, sin que por otra parte se haya justificado que el valor de coste de los elementos adquiridos años atrás en situaciones de mercado distintas a los ejercicios inspeccionados sea comparable.

Entrando a estudiar este motivo de impugnación, debemos exponer en primer lugar la normativa aplicable; el artículo Artículo 41 de la LIRPF determina que "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 ."

Por remisión a dicha normativa, determina el artículo 18.4 1. de la ley 27/2014, del impuesto de sociedades "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"

El apartado 12 de dicha norma refiere "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 ..."

El artículo 17 del reglamento del impuesto desarrolla el método de determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, dice " 1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto , se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

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

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.

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

Este motivo de impugnación debe ser estudiado junto a la invocada falta de motivación del método de valoración de las operaciones vinculadas referidas a la utilización por parte del recurrente ( socio y administrador) de las viviendas y de los vehículos propiedad de la mercantil.

La administración opta por el siguiente método de valoración del uso de las viviendas y de vehículos. La Inspección ha considerado como valor de mercado por el uso de las dos viviendas " ...el importe de las amortizaciones resultando  $12.877,20/12 = 1.073\text{€}/\text{mes}$  para la vivienda habitual y de  $15.397,40/12 = 1.283\text{€}/\text{mes}$  para la vivienda secundaria.

Estos importes pueden considerarse mínimos teniendo en cuenta las características de ambas viviendas: la habitual de 896 m<sup>2</sup> de carácter suntuario con un precio de construcción según el balance es de 634.428,39€ y la

de Ibiza 349m2 y un valor de 769.831,98€. (Nos remitimos a las descripciones que constan en escritura y fotografías que constan en el expediente electrónico CO911016). Es decir, el m2 se está pagando a 1,19€/mes y a 3,6€/mes sin mobiliario.

A estos importes se le ha sumado el correspondiente por el uso del mobiliario, y a este valor le suma los gastos asociados.

Respecto a los vehículos la liquidación recoge que " Los costes por el uso resultan de la amortización anual de los elementos de transporte que integran la cuenta 2280101, a excepción de la practicada sobre el vehículo PEUGEOT/EXP ALLURE L2 125 E5 con matrícula ....FQQ que es el que utiliza la administradora para recoger a los clientes".

Considera esta Sala que no existe una relación directa entre el valor de uso de las viviendas y los vehículos con el importe de amortización de los mismos, siendo incuestionable que la amortización de los bienes no es un coste sino un concepto contable que cuantifica la depreciación del inmovilizado, sin que por tanto la amortización de dichos bienes sea un elemento válido para valorar el precio de mercado de la cesión de uso de dichas viviendas y vehículos, habiendo obviado la inspección las directrices fijadas por el legislador para la cuantificación de la operación vinculada(... se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes), no siendo una labor compleja para la inspección, atendiendo a la normativa referida, haber fijado el valor de uso de dichas viviendas y vehículos según precio de mercado, es decir aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia, premisa de comparabilidad que tampoco ha sido aplicado por la inspección, todo lo cual nos debe llevara anular la liquidación al no ser conforme a derecho la referida valoración de los rendimientos de capital mobiliario.

Tercero.

Siguiendo con los motivos de impugnación alegados por la actora, esta considera que se atenta al principio de los actos propios dado que respecto al cónyuge del aquí recurrente la AEAT en un principio consideró que el uso de las viviendas debía calificarse como renta de trabajo en especie y no como rendimiento de capital mobiliario como hace respecto al recurrente en este proceso; pues bien, desconocemos los datos y la motivación que llevó a la administración a la calificación como rentas de trabajo al uso de dichas viviendas por parte del cónyuge el aquí recurrente, lo relevante es si en el liquidación aquí recurrida se motiva suficientemente la consideración de tal uso como rendimiento de capital mobiliario, y ciertamente sí se motiva dado que el recurrente no solo es administrador de la mercantil Genco Consulting SL sino que también es socio de la misma, y si bien en ejercicios anteriores se consideró que el uso de dichas viviendas por su cónyuge eran rendimientos de trabajo en especie, así fue declarado en su autoliquidación y consta que para dicho cónyuge se fijaba una retribución concreto como administrador, circunstancias que no concurren en el aquí recurrente, debiendo desestimarse este motivo de impugnación.

Respecto a la consideración de las deudas con la sociedad como utilidades de los socios, argumenta el recurrente que no se acredita que se trate de pagos personales de la recurrente abonados por la mercantil de la que es administrador y socio, sino que se trata de préstamos concedidos por dicha mercantil al recurrente, destacando que entre los ejercicios 2015 y 2016 hubo un devolución de capital a la empresa de 21.302,25€ , concluyendo la recurrente que si el aumento de la cuenta contable 553 durante varios ejercicios es asimilable a dividendos, la devolución de parte de dicha suma a la empresa, antes referida, debe calificarse como renta negativas de capital.

A esto debemos decirle que ciertamente analizada la cuenta 55300100 Cuenta Corriente con socios el saldo deudor ha ido incrementándose desde el 2012 hasta el 2016, no siendo significativa que el año 2015 al 2016 el saldo se haya disminuido en 21.302,25€ dado que la deuda ha ido incrementándose desde los 141.042,50€ en 2012 a 334.177,52€ en 2016, no habiendo probado el recurrente que esto se corresponda con un préstamo concedido por la mercantil de la que es socio y administrador, apuntando todo a que nos encontramos ante atribuciones patrimoniales al socio, sin obligación de extinción, no pudiendo alterar dicha calificación una escasa y puntual devolución de la deuda del socio asumida por la empresa.

Sin perjuicio de lo dicho, lo bien cierto es que la inspección nada dice sobre dicha devolución, debiendo darle alguno tratamiento a efectos fiscales; ante el silencio de la administración sobre este traspaso de dinero del recurrente a la mercantil Genco Consulting SL, podemos entender que la disposición de fondos sociales por los partícipes y la posterior restitución es asimilable a un crédito o a un préstamo de la sociedad. Por lo que, constando que dicho importe se ha devuelto parcialmente, el importe de la devolución debe descontarse de los dividendos distribuidos e imputarse al ejercicio de 2015.

La inspección determinó que examinadas las cuentas de la sociedad referida a Gastos Varios y Gastos Extraordinarios, estos se corresponden en las cuentas bancarias por cargos de recibos Visa Profesional Classic, transferencias, cargos por cheques, efectos domiciliados y demás que fueron considerados como fiscalmente no deducibles en el Mod. 200 Impuesto de Sociedades por GENCO CONSULTING SL y además, no fueron documentados a petición de la Inspección lo que hace suponer la naturaleza personal de los mismos, existiendo unos pagos realizados por la mercantil sobre unos conceptos que no han sido acreditados ni tampoco se

consideraron como deducibles por la propia empresa y tras el requerimiento de acreditación del origen de dichos pagos nada se alegó, prueba que no habría sido dificultosa a los administradores de la empresa, siendo razonable la conclusión de la inspección imputando los mismos a rendimiento de capital mobiliario.

#### Cuarto.

Respecto al último motivo de impugnación referido a la liquidación en cuanto a la pretensión de descontar las retenciones que debieron practicarse en las rentas en especie de capital mobiliario asimilables dividendos, esta cuestión ya ha sido resuelto por esta Sala en el PO 565/22 referido al IRPF 2012 a 2014 respecto al cónyuge del aquí recurrente donde desestimamos dicha pretensión en el sentido siguiente " Debemos recordar que el artículo 99 que regula la obligación de practicar pagos a cuenta, en sus puntos 5 y 6 de la Ley del IRPF señala:

"5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley, y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido."

Pues bien, sobre esta cuestión se ha pronunciado esta Sala y sección en múltiples sentencias, como la de fecha 11 de noviembre de 2021, dictada en el recurso 126/2021, donde hemos dicho:

"TERCERO .- El art. 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre , relativo a la "obligación de practicar pagos a cuenta", establece -en lo que ahora interesa- en su apartado 5 que "el perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida".

Las SSTs de 4-11-2010 y 2-12-2010 están informadas por el criterio que sustentó la decisión de la Administración y del TEAR, si bien en relación con el derogado art. 98. Dos de la Ley 18/1991 (actual art. 99.5 LIRPF ). En la segunda se dice:

"El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de 'gestión del impuesto', y recogido tras las la regulación de la 'obligación de declarar' (art. 96) y de la 'autoliquidación' (art. 97), contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no del mismo sujeto cuando con posterioridad se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal, con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar. Por otro lado, en la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 30-6-2011 se indica que 'el derecho del preceptor a deducirse la retención que debiera haber practicado el pagador, hay que situarlo al tiempo de formularse por aquel la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho precepto ante las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración tributaria'. Estas y otras sentencias ponen de manifiesto que cuando la Agencia Tributaria regulariza las rentas percibidas a un contribuyente, la exigencia será íntegra, sin reconocer retenciones no practicadas, a cambio, la Agencia Tributaria pierde el derecho de acudir al retenedor a exigirle dichas retenciones, puesto que ese pago anticipado que se tendría que haber hecho, ya se habría regularizado íntegramente en sede del destinatario de las rentas".

En nuestro caso, la decisión administrativa tiene que ser confirmada en tanto que la recurrente no descontó el importe de la retención al presentar sus autoliquidaciones. Que con su hermano la Administración dispusiera una solución diferente supone una circunstancia inane pues, por un lado, no se acredita que la persona comparada se halle en idéntica situación que la recurrente y, por otro lado, a este órgano judicial no le vincula el precedente administrativo por actuar con independencia de criterio por mor del art.117.3 de la CE .

El motivo de impugnación no es acogido y confirmamos la regularización tributaria."

Tal y como hemos señalado, el derecho del perceptor a deducirse la retención que debiera haber practicado el pagador, hay que situarlo al tiempo de formularse por aquel la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho precepto ante las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración tributaria, por lo que el motivo debe ser desestimado.

Invoca la actora en su demanda la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2021, recurso de casación 5444/2019 que con cita de la sentencia 443/2021 de 25 de marzo, fija como doctrina que la prescripción de la obligación del pagador de ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del IRPF, el importe correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, obligado tributario principal, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección, añadiendo que la circunstancia de haber sido el perceptor obligado tributario principal, administrador único de la sociedad que debió haber practicado el ingreso a cuenta (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad obligada a realizar tal ingreso a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota, la cantidad que debió ser ingresada en el Tesoro, pero en el presente supuesto ni estamos ante un caso de prescripción ni conoce la Sala si concurren efectivamente en la misma las condiciones referidas por la citada sentencia, no existiendo dudas de que el actor recibió la parte de las retenciones no practicadas por su retenedora, por lo que no se da un enriquecimiento injusto para la Administración."

Por otra parte el artículo 99 de la ley 35/06 permite que el perceptor pueda deducirse la retención no practicada cuando dicho incumplimiento sea imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, supuesto en que no nos encontramos.

Como conclusión debemos anular las liquidaciones al resultar contrario a derecho el importe fijado por la inspección de los rendimientos de capital mobiliario referido al derecho de disposición de inmuebles y vehículos por parte del recurrente, confirmándose los rendimientos de capital mobiliario respecto a los gastos personales e incremento de saldo habido en 2015 por importe de 83.283,69€.

## Quinto.

Respecto a la sanción impuesta la actor incide en la falta de motivación de la culpabilidad; la resolución sancionadora refiere "Pues bien, esta Dependencia Regional de Inspección considera que en la conducta anteriormente descrita concurre el elemento subjetivo suficiente y necesario para apreciar la existencia de responsabilidad tributaria en la conducta del obligado tributario. Y ello por cuanto que, tal y como queda acreditado en el expediente.... \* Gastos personales registrados en la cuenta contable 62900600 GASTOS VARIOS y en la cuenta 67800100 GASTOS EXTRAORDINARIOS. Estas anotaciones se corresponden en las cuentas bancarias con cargos de recibos Visa Profesional Classic, transferencias, cargos por cheques, efectos domiciliados y demás que fueron considerados como fiscalmente no deducibles en el Mod. 200 Impuesto de Sociedades por GENCO CONSULTING SL y además, no fueron documentados a petición de la Inspección lo que hace suponer la naturaleza personal de los mismos.

- Estas necesidades personales son cuantificadas por la Inspección por importe de 307.503,34€ en el año 2015 y de 125.796,41€ en el año 2016

- Estos importes debieron tributar en sede persona física como rendimientos de capital mobiliario e integrarse en la base imponible del impuesto.

- El obligado conoce el hecho imponible y lo oculta a la Hacienda Pública a través de su sociedad, deduciendo unos gastos sin tener tal consideración al no resultar afectos a la actividad económica.

Actúa culpablemente quien omite la diligencia debida. Por ello, concurre la culpa o imprudencia en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible. En el caso de la culpa no se requiere una voluntad manifiesta y directa de infringir la norma.

En el caso de la culpa, la desaprobación jurídica no recae sobre el fin de la acción, sino sobre la forma de realización de la misma o la elección de los medios para realizarla. La norma sanciona la culpa o imprudencia para motivar que no se produzca una lesión del deber de cuidado y para que se actúe con la diligencia debida

En el presente caso, hemos de entender que existe culpa en la actuación del obligado tributario. El señor Millán es socio y administrador de la sociedad GENCO CONSULTING, SL, NIF B12431490, dada de alta en el epígrafe de I.A.E. 842, SERVICIOS FINANCIEROS Y CONTABLES...

Debemos entender por tanto, un total conocimiento sobre las cuestiones que se plantean, y la culpabilidad en su conducta, cuanto menos como negligencia, en el sentido de no haber puesto la diligencia debida, al haber disfrutado de manera gratuita de los bienes y servicios que se han detallado y no haber tributado por las rentas generadas por dicho disfrute, que la Inspección ha cuantificado e imputado al obligado tributario. Por ello, esta conducta no puede quedar ajena al ejercicio de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública.

Así, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT ".

Sobre la culpabilidad y su relación con los hechos probados debemos remitirnos a la doctrina sentada por la Sentencia del TS de 28 de junio de 2012 (rec. cas. 904/2009 ), que establece:

" Esta Sala viene señalando [Sentencias de 10 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 6102/2008 ), y de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10234/2004 ), ] que "la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, en muchas ocasiones -no siempre-, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en esta sede [véanse, entre otras, las Sentencias de este Tribunal de 21 de abril de 1999 (rec. cas. núm. 5708/1994 ), FD 1 ; de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo; y de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo], salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal [véanse, entre muchas otras, las Sentencias de esta Sala de 9 de febrero de 2005 (rec. cas. núm. 2372/2002 ), FD Cuarto ;

Pero también hemos precisado en las mismas resoluciones que "no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia que el art. 77.1 L.G.T ( ya derogado) , y, en definitiva, el art. 25 C.E ., exigen para que pueda imponerse sanciones [en este sentido, Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto] "; y este es claramente el caso, dado que, como acabamos de señalar, entre otras cosas, la representación de la entidad recurrente pone de relieve que no es válida "una motivación del acuerdo de imposición de sanción que suponga en realidad una inversión de la carga de la prueba, al basarse en afirmaciones genéricas y no en una actividad probatoria previa a la imposición de la sanción", y que "[t]anto el acuerdo sancionador como la Sentencia de instancia afirman la existencia de negligencia atendiendo al importe dejado de ingresar, sin que pueda apreciarse en ello actividad probatoria alguna" (quinto motivo).

(...)

Así pues, para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Agencia Estatal de la Administración , y sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

Atendiendo a lo dicho, considera esta Sala que la sanción se encuentra suficientemente motivada, debiendo desestimarse este motivo de impugnación. En todo caso deberá reducirse el importe de la sanción a razón del importe la nueva liquidación que pueda dictarse.

## Sexto.

De conformidad con el artículo 139 de la Ley procede no procede una expresa condena en costas.

## FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D Millán representado por el Procurador Sr Sapiña Baviera y asistida del letrado el Sr López Fornas contra la resolución del TEAR de fecha 14-7-2022 estimatoria parcial de la reclamación interpuesta contra liquidación de IRPF 2015 y 2016, y sanción, DEBIENDO ANULARSE las liquidaciones en cuanto al importe fijado por la administración respecto a los rendimientos de capital mobiliario referido al derecho de disposición de inmuebles y vehículos por parte del recurrente, y en cuanto a computar los 21.302,25€ como rendimiento de capital mobiliario, cuantía que debe reducirse de los rendimientos de capital mobiliario del ejercicio 2015, debiendo anularse la sanción en cuanto a su importe, debiendo reducirse esta en cuanto a la base de la sanción.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Esta sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los arts. 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días a contar desde el siguiente a su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación de los recursos que se planteen ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016, dictado por la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones

extrínseca de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo [B.O.E. No 162, de 6 de julio de 2016].

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.