

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL***Resolución de 24 de septiembre de 2025**Sala 1.<sup>a</sup>**R.G. 3694/2022***SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones.** *Inicio de actividad.* Considerando aplicable también a este caso el criterio de la STS de fecha 15/10/2020 dictada en el recurso de casación número 1434/2019 -alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente"-, en aplicación del principio de regularización íntegra la reducción del 20% del rendimiento neto por inicio de actividad económica, prevista en el art. 32.3 LIRPF, debe ser calculada sobre el rendimiento neto positivo resultante tras la comprobación inspectora de la actividad.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 27/04/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 26/04/2022 contra la resolución desestimatoria de fecha ...-2022 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid en relación con las reclamaciones número 28-18763-2020 y acumuladas 28-18764-2020, 28-04180-2021 y 28-04185-2021, interpuestas frente a dos acuerdos de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2015, y frente a sus sanciones tributarias asociadas. Cuantía: 274.887,87 euros (liquidación por el ejercicio 2015 recogida en acuerdo derivado de acta de discrepancia A02-...16).

**SEGUNDO.-** Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, en fecha 25-09-2020 (notificados el día 29-09-2020), se dictaron sendos acuerdos de liquidación (derivados respectivamente de actas de discrepancia con números de referencia A02-...16 y A02-...56) en relación con el IRPF ejercicio 2015, en los que se hizo constar:

i) La obligada tributaria, dada de alta en el epígrafe del IAE 731 (Abogados), había presentado autoliquidación por el tributo y ejercicio de referencia, con un resultado a devolver de 3.647,17 euros. En concreto, había declarado rendimientos de trabajo por 2.236,52 euros (prestación por desempleo imputada por el Servicio Público de Empleo Estatal) y de actividades económicas por servicios de asesoramiento (2\*.\*.\* euros procedentes de **XZ** SL, entidad de la que es administradora única y titular de 100% de su capital).

Por otra parte, la obligada tributaria es también socia al 50%, desde su constitución en fecha .../2014, de la entidad **LM**, con NIF ..., cuyo objeto social es la realización de negocios inmobiliarios de toda índole, y la adquisición, enajenación, y arrendamiento de bienes inmuebles, la construcción, (...); la promoción y gestión ... y la asesoría comercial, inmobiliaria, (...). El otro 50% corresponde a D. **Ctp** quien además es el administrador único de la sociedad.

ii) Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación notificada en fecha 25/03/2019, y a efectos del cómputo del plazo de 18 meses de duración de las actuaciones, debe tenerse en cuenta que la tramitación de este procedimiento de Inspección 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, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo; esto es, 78 días.

iii) De las actuaciones de comprobación llevadas a cabo, la Inspección concluyó que la obligada tributaria había prestado, de forma directa y personal, servicios de intermediación en la venta de inmuebles para la sociedad vinculada **LM**, sin percibir por ello ninguna remuneración; esto es, la operación vinculada realizada entre persona física y sociedad no habría sido valorada a valor de mercado.

En paralelo a las actuaciones que ahora nos ocupan, la Inspección llevó a cabo la correspondiente comprobación en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) ejercicio 2015 de la entidad **LM**, en el curso de la cual se procedió a determinar el valor de mercado de los mencionados servicios de intermediación inmobiliaria (5\*.\*.\*,\*\* euros en 2015).

Como consecuencia del procedimiento de valoración a precio de mercado de la operación vinculada, la Inspección ajustó la base imponible general del IRPF, incrementando los rendimientos de actividades

Síguenos en...



económicas declarados en la diferencia entre la valoración de mercado (5\*\*.\*\*\*, \*\* euros) y el valor convenido entre las partes (0 euros). En el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-...16 se recogió la regularización, exclusivamente en lo referente a la corrección valorativa practicada en la operación vinculada, arrojando un resultado de 274.887,87 euros (237.229,19 euros de cuota, y el resto de intereses de demora)

Correlativamente, en la comprobación realizada en sede de la sociedad, la Inspección procedió a ajustar negativamente la base imponible declarada en el IS, en el importe de 5\*\*.\*\*\*,00 euros.

iv) Por otra parte, la Inspección también regularizó, ajustando los rendimientos de capital inmobiliario en importe de 3\* .\*\*\*, \*\* euros, por los ingresos no declarados por el arrendamiento de la vivienda propiedad de la interesada.

v) En el acuerdo de liquidación A23-...56 se reflejaron la totalidad de las causas de regularización, arrojando un importe (una vez descontadas las cuotas a cuenta recogidas en acta A02-...16) de 19.452,62 euros (16.820,04 euros de cuota y el resto de intereses de demora).

TERCERO.- Trayendo causa de los hechos puestos de manifiesto en el curso de la comprobación, en fecha 11/02/2021 se dictaron sendos acuerdos de resolución de procedimiento sancionador:

a) uno derivado de la liquidación A23-...16, por el que se impuso a la obligada tributaria una sanción grave en relación con las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. La cuantificación se realizó aplicando el 15% al importe de la corrección valorativa (5\*\*.\*\*\*, \*\* euros), resultando una sanción de cuantía 8\* .\*\*\*, \*\* euros.

b) otro derivado de la liquidación A23-...56, por el que, adicionalmente a la sanción anterior, se impuso a la obligada tributaria una sanción grave por dejar de ingresar deuda tributaria correspondiente al ejercicio regularizado, que ascendió a un 75% (mínimo del 50% más un 25% por aplicación del criterio de perjuicio económico), resultando por este concepto (tras la pertinente deducción de la sanción derivada de la obligación de documentar la operación vinculada) un importe de 14.690,40 euros.

CUARTO.- Disconforme con los acuerdos anteriores, de liquidación y de resolución de procedimiento sancionador, la interesada interpuso ante el TEAR de Madrid las correspondientes reclamaciones económico-administrativas: la nº 28-18763-2020 reservada para la liquidación derivada del acta A02-...16; la nº 28-18764-2020 para la liquidación derivada del acta A02 ... -28-18764-2020; la nº 28-04185-2021 para la sanción por operaciones vinculadas y la nº 28-04180-2021 para la sanción por dejar de ingresar deuda tributaria. Todas ellas han sido acumuladas a efectos de su tramitación y resolución conjuntas.

Con fecha ..../2022, el TEAR de Madrid, en primera instancia, resolvió acumuladamente las reclamaciones, desestimándolas y confirmando los actos impugnados en las mismas.

QUINTO.- Asimismo, disconforme con la resolución del TEAR, la interesada interpuso el presente recurso de alzada ante este TEAC al que se asignó RG 00-03694-2022, mediante escrito en el que planteó cuantas cuestiones entendió convenientes a su derecho. Posteriormente, en fecha 28/11/2022 la recurrente registró un escrito por el que cambiaba el domicilio a efectos de notificaciones.

SEXTO.- Como hemos indicado en el Antecedente Segundo, de forma paralela se llevaron a cabo actuaciones inspectoras de carácter general en relación con la entidad LM, vinculada a la obligada tributaria, por el IS ejercicio 2015. En la regularización practicada en sede de la sociedad, además de otros ajustes por ingresos no declarados y por gastos cuya deducibilidad no se admitió, la Inspección minoró la base imponible declarada en 5\*\*.\*\*\*, \*\* euros, el importe del ajuste derivado de la valoración a valor de mercado de la prestación de servicios llevada a cabo por la obligada tributaria.

La regularización practicada en sede de la entidad por el IS ejercicio 2015, y particularmente el ajuste derivado de la corrección a valor de mercado de la operación vinculada, ha sido confirmada mediante resolución de fecha ..../2022 del TEAR de Madrid, en única instancia, en reclamaciones acumuladas 28-18765-2020 y 28-18766-2020.

A su vez el fallo del TEAR ha sido impugnado ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, en recurso contencioso administrativo ..../2022, que ha sido resuelto, estimando en parte, el día ..../2025. En particular, la estimación se limitó exclusivamente a la admisión de una factura de gasto por importe de 1\* , \*\* euros, que había sido rechazada por la Inspección en la determinación de la base imponible de la sociedad. Es decir, en lo que ahora interesa, el TSJ confirmó todos los aspectos referidos al ajuste derivado de la valoración de la operación vinculada, declarando ajustados a Derecho su procedencia, método, procedimiento y cuantía.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a derecho de la resolución del TEAR impugnada, atendidas las alegaciones formuladas por la interesada en el seno del presente recurso de alzada en el que, tras una breve exposición de los hechos, plantea en síntesis las siguientes cuestiones:

I. Con carácter común para las dos liquidaciones practicadas, la recurrente señala que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2015, por exceso del plazo máximo de 18 meses de duración de las actuaciones inspectoras. Falta de motivación de la resolución impugnada por cuanto no da respuesta a esta alegación.

II. En relación con la liquidación que recoge la regularización por operaciones vinculadas:

a) nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, ya que en el momento en que se dictó, la regularización practicada a la sociedad por operación vinculada no había adquirido la necesaria firmeza.

b) vulneración del principio de capacidad económica constitucionalmente protegido

c) indefensión por cuanto el procedimiento de valoración se realizó en sede de la sociedad y no consta en el expediente administrativo ni las actas ni las liquidaciones correspondientes a la misma.

d) falta de acreditación de la capacidad técnica del actuario para realizar la valoración

e) disconformidad con la valoración efectuada; el análisis de comparabilidad no se ajusta a derecho, error en la delimitación de la operación vinculada y de las funciones asumidas por las partes; ausencia de ponderación de otros factores concurrentes; inadecuación del método del precio libre comparable, discrepancia en la determinación de gastos deducibles

f) subsidiariamente, procedente aplicación de la reducción por inicio de actividad.

III. En relación con la liquidación que recoge adicionalmente la regularización por rendimientos de capital inmobiliario, procedente aplicación de la reducción prevista para los casos de que el inmueble arrendado constituya la vivienda del inquilino. Incongruencia omisiva del TEAR en esta cuestión

IV. En cuanto al acuerdo sancionador derivado del incumplimiento de la obligación de documentar la operación vinculada: ausencia de tipicidad así como del elemento de culpabilidad en la conducta y deficiente motivación de la misma en el acuerdo.

V. En relación con la sanción impuesta por dejar de ingresar deuda tributaria: falta de concurrencia del elemento subjetivo y deficiente motivación; incorrecta cuantificación de la sanción.

TERCERO.- La primera cuestión que se plantea en el expediente, y que incumbe a los dos acuerdos de liquidación, se refiere al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, que la recurrente considera excedido, y a la falta de motivación en relación con esta cuestión, en la resolución del TEAR impugnada..

En este punto, procede examinar la normativa aplicable a la duración del procedimiento inspector del que trae origen la presente reclamación. Así, el artículo 150 LGT en su redacción dada por la Ley 34/2015, establece para los procedimientos iniciados a partir de 12-10-2015, en lo que ahora interesa:

*Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.*

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

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación: (...)

*El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.*

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

(...)

4. (...)

5. (...)

6. *El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.*

*La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

*b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.*

*c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.*

(...)

Así, en principio, toda vez que en este expediente no consta ningún supuesto de extensión del plazo de duración en atención a lo señalado en los apartados 4 y 5 del artículo 150.1 LGT, las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 18 meses. Para ello, la duración ha de computarse desde el 25/03/2019, fecha de notificación de la comunicación de inicio, hasta el 29/09/2020, momento en que se produce la notificación de los acuerdos de liquidación, ya que no se ha acreditado la existencia de ningún intento previo de notificación. Con ello, en principio las actuaciones se habrían excedido, en 4 días, del plazo máximo señalado en la normativa transcrita. Sin embargo, debe tomarse en consideración que 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 computándose 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, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. Por lo tanto, teniendo en cuenta el periodo adicional de 78 días motivado por el estado de alarma, la duración del procedimiento se ha ajustado al plazo máximo, tal como se explica en la resolución del TEAR ahora impugnada.

La disconformidad del recurrente en este punto se circunscribe a que, a su entender, la Inspección no ha acreditado que la declaración del estado de alarma haya entorpecido su labor normal ni de comprobación ni de investigación. Es más, expone que, a su juicio, la Inspección no respetó la suspensión de las actuaciones a que estaba obligada durante la situación epidemiológica, como se evidencia del examen de la documentación obrante en el expediente. En este sentido, pone de manifiesto que a pie de página del elemento 25 "Correo (...) 2020 Reiterac Documentación" consta como fecha de acceso la de 18/05/2020. Y añade que, a pesar de haber sido puesta de manifiesto esta circunstancia en la reclamación presentada en primera instancia, el TEAR prescindió completamente de dar contestación a la misma, generando la consiguiente situación de indefensión por falta de motivación de la resolución ahora impugnada en alzada.

Comenzando por este último aspecto, ciertamente, el vigente artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), obliga a la Administración a motivar los actos que en cada momento adopte, debiendo contener los mismos al menos una sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho. Esta exigencia de motivación tiene como finalidad evitar la indefensión, por desconocimiento o imposibilidad de reacción del obligado tributario frente al actuar de la Administración. Sin embargo, la motivación sucinta no debe confundirse con la falta de motivación, siempre que reúna las exigencias mínimas que permitan comprender las razones que condujeron a la conclusión plasmada en el acto administrativo.

En cuanto a la LGT, además de diversas menciones en preceptos de aplicación de los tributos y de potestad sancionadora, en vía de revisión el artículo 215 de la LGT se refiere a la motivación y el artículo 239.2 también contempla la obligación de motivar las resoluciones económico-administrativas de la forma siguiente:

*"2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".*

El Tribunal Constitucional (TC) en múltiples sentencias se ha referido a la motivación. Por ejemplo, la Sentencia 46/1996 de 25 de marzo, declaró que el requisito de la motivación de las resoluciones es una exigencia del derecho a la tutela judicial que halla su fundamento en la necesidad de conocer el proceso lógico-jurídico que conduce al fallo, y de controlar la aplicación del derecho realizada por los órganos encargados de resolver los oportunos recursos; asimismo permite el más completo ejercicio del derecho de defensa por parte de los interesados, quienes pueden conocer así los criterios jurídicos tenidos en cuenta en tales resoluciones, y actúa también como elemento preventivo de la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades administrativas o jurisdiccionales. El Tribunal Supremo (TS) ha expresado de forma reiterada la necesidad de motivación, no bastando la simple referencia al precepto aplicable, haya sido trascrito o no, en jurisprudencia que no se cita por suficientemente conocida. Así mismo, este TEAC se ha referido en numerosos casos a la motivación y a las consecuencias de la falta de la misma según el procedimiento tributario de que se trate, que tampoco se cita por ser igualmente de general conocimiento.

En este punto, frente a la alegada falta de motivación, debemos señalar que, tras el análisis del expediente y la lectura detallada de la resolución ahora impugnada, no puede compartirse la apreciación realizada por el interesado. Esto es, este TEAC considera que la resolución del TEAR, en su Fundamento de Derecho Séptimo, expone la normativa aplicable y recuerda los efectos que la declaración del estado de alarma provoca en el procedimiento; con ello, termina concluyendo que las actuaciones se desarrollaron con sujeción al plazo máximo de duración y rechaza la prescripción alegada por la interesada.

Asimismo, a la vista de las alegaciones presentadas, cabe plantearse si la resolución analizada ha incurrido en incongruencia omisiva, ya que, del escrito de interposición del recurso de alzada, se deduce que la interesada deseaba una contestación más pormenorizada. Sin embargo, lo cierto es que el TEAR ha dado respuesta a la cuestión, aunque sea de forma global o genérica, sin que la ausencia de contestación individual y expresa a determinados aspectos concretos no sustanciales suponga ningún defecto que produzca indefensión al interesado. A mayor abundamiento, procede recordar al interesado que, como se indica en Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 17/12/2012 (recurso nº 336-2011):

*<La incongruencia omisiva se produce cuando se deja sin respuesta a alguna de las pretensiones sometidas a consideración por las partes, de modo que el fallo contiene menos que lo pedido en las pretensiones de las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución; pues para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento a su pretensión, pudiendo ser suficiente, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita una respuesta individualizada y expresa respecto de alegaciones concretas no sustanciales>*

En esta misma línea, este TEAC en Resolución de fecha 18/06/2015 RG 00-01864-2012, señala como criterio:

*<Debe apreciarse incongruencia omisiva cuando el órgano resolutorio deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente este silencio como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución.>*

Por lo tanto, una vez desestimada la falta de motivación alegada, procede analizar la actuación de la Inspección, a fin de determinar si ha respetado las restricciones impuestas por la suspensión ocasionada por la declaración del estado de alarma. En este punto, el apartado 5 del artículo 33 ("Suspensión de plazos en el ámbito tributario") del Real Decreto-ley 8/2020, en lo que ahora interesa, dispone (las referencias a 30 de abril han de entenderse hechas a 30 de mayo por modificación introducida en redacción dada por Real Decreto-ley 15/2020):

*"5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles."*

De acuerdo con este precepto, la paralización de los procedimientos durante el período de suspensión de los plazos por la COVID-19 exigía que, salvo conformidad manifestada por el interesado, la Inspección limitase sus actuaciones a los trámites imprescindibles.

Llegados a este punto, la primera cuestión que debemos precisar es que el artículo transcrita prevé la suspensión del procedimiento de comprobación, permitiendo no obstante a la Administración "impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles". En el análisis de tal disposición, hemos de recordar las extraordinarias restricciones impuestas en el ámbito de la movilidad, que determinaban la imposibilidad de que la Administración Tributaria continuase con los trámites de los procedimientos administrativos, que requieren en muchos casos de interacción de ésta con otros órganos y/o contribuyentes. Por ello se adoptó la suspensión de los procedimientos, pudiendo efectuar únicamente aquellos que tuviesen la consideración de imprescindibles. Sin embargo, si bien los trámites del procedimiento efectivamente se encontraban suspendidos (salvo que fuesen imprescindibles), no puede predicarse lo mismo del trabajo propio e interno de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, en el que se enmarca la tarea de recopilar, acceder y analizar todos aquellos datos a los que la Administración tributaria tiene acceso.

En definitiva, tal como este TEAC ya ha señalado en anteriores resoluciones, como la de fecha 28/03/2023 (RG 00-09299-2021), durante la vigencia del período de suspensión de los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos derivada del estado de alarma con motivo de la crisis sanitaria producida por la COVID 19, entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020, los órganos encargados de la aplicación de los tributos no podían continuar los trámites del procedimiento administrativo, esto es, las actuaciones formales que impulsan su desarrollo desde el inicio hasta el fin. Sin embargo, ello es compatible con la realización por los funcionarios de la Administración de trabajo encaminado a la ordenación de la información y a la facilitación de su análisis en el marco de la comprobación

A la luz de lo expuesto, este TEAC ha analizado el contenido del expediente correspondiente al ahora recurrente, pudiendo constatar que la actuación aludida (el acceso y examen de información previamente suministrada por la obligada tributaria) se enmarca dentro de las tareas que integran el trabajo interno de

los funcionarios, por lo que debe declararse que la Inspección se ha ajustado a las limitaciones impuestas por la situación sanitaria. Por lo tanto, procede desestimar la pretensión formulada por la interesada, ya que para el cómputo del plazo del procedimiento inspector se debe tener en cuenta la suspensión de 78 días transcurrida entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020, habiéndose producido la notificación del acuerdo de liquidación dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

CUARTO.- A continuación, en cuanto a las cuestiones que se refieren a la liquidación que recoge la regularización de la operación vinculada, hemos de abordar en primer lugar un aspecto de índole formal. En concreto, la recurrente señala que la Inspección no debía haber liquidado el ajuste a valor de mercado en sede de la obligada tributaria en tanto no fuese firme la valoración contenida en la liquidación realizada a **LM SL** (entidad en cuya comprobación se ha realizado la corrección valorativa), para no contravenir lo señalado en el artículo 19.12.3º de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

*"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."*

En apoyo de su argumento, la recurrente invoca la sentencia del Tribunal Supremo (TS) de fecha 15/10/2020 (recurso de casación nº 437/2018) en la que, en respuesta a la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, se declaró en cuanto a la interpretación del artículo 16.9.3º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, TRLIS, que contenía idéntica redacción que el invocado 19.12.3º LIS :

*<En interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza.>*

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la más reciente sentencia del TS, de fecha 06/06/2022 (recurso de casación nº 2608/2020) ha delimitado el alcance de la doctrina establecida en la STS invocada por la recurrente, precisando que no resulta de aplicación en aquellos casos en los que la Administración ha seguido procedimientos de inspección simultáneos a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, y señalando a este respecto:

*<Como explicamos a continuación, el alcance literal de las normas implicadas (artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS), debe situarse en su propio contexto, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, y es en ese escenario donde resulta coherente la doctrina fijada en la sentencia de 15 de octubre de 2020, cit. Pero fuera de estos casos, y con apoyo en los antecedentes legislativos y la interpretación teleológica y sistemática (art. 3 Código Civil) que ya expusimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, cit., la solución debe ser distinta cuando se han seguido procedimiento de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, garantizando en todo caso la debida coordinación entre los distintos procedimientos.>*

Así, en su sentencia de fecha 06/06/2022, el Tribunal Supremo concluye fijando la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos:

*<En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicada al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación.>*

Por lo expuesto, teniendo en cuenta que en el presente caso se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas, debe desestimarse esta alegación.

QUINTO.- Relacionado con lo expuesto en el anterior Fundamento, la recurrente alega que se le ha generado una situación de indefensión por cuanto el procedimiento de valoración se realizó en sede de la sociedad y no consta en el expediente administrativo ni las actas ni las liquidaciones correspondientes a la misma. Particularmente, la pretendida indefensión se concreta, a su decir, en el desconocimiento de parte de los datos que han conducido a la determinación del valor de mercado, especialmente, los gastos que se han admitido como deducibles y los que se han rechazado. Con todo ello, señala que el expediente

administrativo se encuentra incompleto, circunstancia que no constituye un mero defecto formal, sino un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción.

En este punto, conviene comenzar remarcando 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 una ruptura de la bilateralidad provocaría, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encontrase 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. Esto es, 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 constituía el ahorro fiscal indebidamente obtenido por el interesado, derivado de la inaplicación de la regla imperativa de valoración de las operaciones vinculadas)

En este contexto, ya hemos dicho que, cuando se desarrollan procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas, cada una va a poder defender también sus legítimos intereses mediante la impugnación de la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección. En atención a esta consideración, la STS de fecha 06/06/2022 permite la regularización a la persona vinculada (en nuestro caso, la ahora recurrente) sin exigir que la liquidación practicada a la sociedad (en cuyo expediente se practica la liquidación administrativa) haya adquirido firmeza. Así las cosas, en el caso que ahora nos ocupa, se constata que las actuaciones se han llevado a cabo de forma coordinada y paralela en relación con la socia y con su sociedad. Más concretamente, la extensión de las actas por IRPF y por IS tuvo lugar de forma simultánea en fecha 14/07/2020; y lo mismo ha ocurrido con los acuerdos de liquidación dictados simultáneamente en fecha 25/09/2020.

Debe añadirse que en los acuerdos de liquidación referentes a la obligada tributaria se recoge toda la información correspondiente a la sociedad **LM SL**, en cuanto a ingresos por intermediación en la venta de inmuebles y gastos relacionados directamente con dicha actividad, que precisamente constituyen los datos a partir de los que se determina el valor de mercado de la operación. De igual modo, en dichas liquidaciones, tras delimitar la operación vinculada y detallar la normativa y su aplicación al caso concreto, se traslada la descripción del método de determinación llevado a cabo en sede de la sociedad vinculada. Por lo tanto, no cabe sino concluir que el expediente administrativo se encuentra completo, conteniendo una descripción detallada de todos los ajustes practicados, que permite que la obligada tributaria pueda oponerse de forma razonada e informada a los mismos, y formular las correspondientes alegaciones, debiendo descartarse la indefensión ahora alegada. Asimismo, conviene indicar que el expediente contiene todos los documentos en los que la Inspección fundamenta su regularización y que son elementos de juicio necesarios para que este TEAC lleve a cabo de forma adecuada su función revisora.

Por otra parte, tal como acertadamente señala el TEAR, la socia (obligada tributaria) es quien se personó, en el expediente administrativo de **LM SL**, como representante legal de la misma y quien otorgó autorización al compareciente ante la Inspección. En este punto, la recurrente replica que, en los ejercicios a los que se refería la comprobación, ella no ostentaba la condición de administradora. Sin embargo, cumple señalar que sí era la administradora en el periodo temporal en que se desarrollaron las actuaciones, actuando como representante legal de la misma, por lo que estuvo informada de todo el desarrollo del procedimiento y tuvo acceso a todos los documentos incorporados al expediente administrativo de la sociedad.

En definitiva, de todo lo expuesto, procede rechazar la alegación de indefensión por desconocimiento de la documentación relativa a la sociedad.

**SEXTO.-** Continuando con las cuestiones de índole formal, la recurrente considera que la corrección valorativa de la operación vinculada atenta contra el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución Española (CE), toda vez que supone gravar unas rentas presuntas que realmente no se han obtenido. En esta línea, expone que la obligada tributaria no era la administradora de la sociedad y que no tenía capacidad de control ya que el otro socio tenía también un 50% del capital.

El TEAR, en la resolución ahora impugnada recuerda la adecuación de la regularización a la normativa tributaria, precisando la obligatoriedad de valorar a mercado las operaciones vinculadas, sin que sea precisa la condición de administrador para que exista vinculación en los términos señalados en el artículo 18 LIS.

Con ocasión del presente recurso, la interesada insiste en esta cuestión, ya que entiende que el TEAR no ha dado respuesta a la, a su decir, evidente vulneración de la CE producida al gravar una renta ficticia que no responde a ninguna capacidad económica.

Así las cosas, la recurrente reclama de esta TEAC un pronunciamiento expreso acerca de si la aplicación de la norma tributaria correspondiente a las operaciones vinculadas infringe el principio constitucional de capacidad económica. Sin embargo, debe recordarse que es doctrina reiterada y constante de este TEAC que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución Española (CE), ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado únicamente y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional (TC). En este sentido cabe citar, entre otras muchas, las resoluciones de este TEAC de 20 de octubre de 2010 (R.G. 7373/08), 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 20 de enero de 2010 (R.G. 980/10), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), etc.

En el mismo sentido el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 21 de mayo de 2018, recurso de casación 113/2017, si bien referido al ámbito del recurso de reposición pero extensible a la vía económico-administrativa, en su Fundamento de Derecho Tercero expresa:

*<8. Las administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos, carecen de esa facultad en el seno de los procedimientos para adoptar sus decisiones singulares, ya inicialmente, ya en vía de recurso. Ante la ley deben someterse sin discusión alguna, ni siquiera pueden cuestionar su validez para que el Tribunal Constitucional, que al efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie. Por lo tanto, un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano administrativo llamado a resolverlo no le queda otra opción que desestimarlo por no poder pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión impugnatoria, incluso en el hipotético caso de que los comparta.>*

En consecuencia, este TEAC carece de competencia para pronunciarse sobre la adecuación de una norma a la CE, pues esta función ha sido encomendada en nuestro ordenamiento jurídico al TC.

SÉPTIMO.- Para terminar con las cuestiones de índole formal en relación con la regularización de la operación vinculada, hemos de referirnos a la protesta que realiza la recurrente acerca de la, a su entender, falta de acreditación técnica de la actuaria para realizar la determinación del valor de mercado, toda vez que, como indica, la pertenencia al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado no supone ser titulado en ciencias económicas y/o empresariales.

El artículo 18.10 LIS establece en cuanto a la comprobación de las operaciones vinculadas:

*"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."*

Esto es, del precepto transcrita se observa que la Ley atribuye las funciones de comprobar las operaciones vinculadas y de practicar las correcciones que procedan, a la Administración tributaria. En el seno de la AEAT se integra un conjunto de órganos que conforman la Inspección de los Tributos, que tiene encomendadas, entre otras funciones, la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, la práctica de la regularización correspondiente. Por lo tanto, los funcionarios de la Inspección de los Tributos (que adquieren dicha condición tras su nombramiento, una vez superados los procesos selectivos establecidos al efecto) serán plenamente competentes para la realización de las funciones que tengan encomendadas de acuerdo con la estructura funcional y territorial de la organización.

En consecuencia, por lo expuesto, debe desestimarse también esta alegación de la recurrente.

OCTAVO.- Entrando ya a analizar el ajuste en que se concreta la regularización de la operación vinculada, hemos de comenzar recordando que la obligada tributaria era socia al 50% (la otra mitad del capital corresponde a D. **Ctp** quien además era el administrador único en el ejercicio comprobado), desde su constitución en fecha ..../2014, de **LM**, entidad que ha sido objeto de actuaciones de comprobación

simultáneas a las que ahora nos ocupan. La obligada tributaria no percibió ninguna remuneración de dicha sociedad.

En esta cuestión, interesa, antes de nada, destacar la interrelación existente entre el presente expediente y el relativo a la sociedad. En particular, de la lectura de las resoluciones del TEAR (tanto de la impugnada en el presente recurso como de la que se refiere al IS) así como de la sentencias del TSJ, se observa una identidad entre los argumentos que en defensa de sus intereses se hacen valer por la sociedad en la vía contencioso administrativa y las alegaciones presentadas por la socia en esta vía económico administrativa (tanto en la primera instancia como en el presente recurso de alzada). Ante esta circunstancia, una vez que el TSJ se ha pronunciado acerca del fondo del asunto en las mismas cuestiones ahora controvertidas, los órganos económico administrativos no pueden actuar al margen y prescindir de lo ya decidido en la vía judicial. De esta forma, toda vez que el ajuste negativo en la base imponible de la sociedad derivado de la regularización de la operación vinculada ya ha sido confirmado por sentencia del Tribunal Superior de Justicia, la pretendida estimación del presente recurso produciría una asimetría indeseada, generando un enriquecimiento injusto, en este caso, a favor del contribuyente. Con ello, el respeto al principio de bilateralidad que debe regir los ajustes por operaciones vinculadas, impondría la confirmación del correlativo ajuste en sede de la persona física. No obstante lo señalado, a la vista de los reproches en que insiste la recurrente, procede realizar el análisis que sigue.

De las actuaciones desarrolladas simultáneamente, la Inspección consideró que, en el ejercicio 2015, los ingresos de **LM** SL derivaron de dos tipos de actividades: por una parte, de la intermediación en la venta de dos ... en MUNICIPIO\_1 y de un piso en MUNICIPIO\_2; y por otra, de un contrato de administración de bienes y servicios. Y concluyó que, en cuanto a los servicios de intermediación en las ventas (que supusieron a la entidad unos ingresos de 1.\*\*\*.\*\*\*,\*\* euros frente a los poco más de 94.000 euros generados por el contrato de administración), los mismos habían sido prestados de forma directa y personal por la obligada tributaria quien no había percibido por ello ninguna remuneración; en consecuencia, se practicó la correspondiente regularización a fin de valorar a valor de mercado la operación vinculada realizada entre persona física y sociedad.

En especial, la Inspección llegó a esta conclusión por entender que la totalidad de los servicios por intermediación en las ventas estuvieron relacionados con la intervención personal de la obligada tributaria, única persona que podía haber prestado el servicio dadas sus circunstancias personales y profesionales y en particular, la confianza depositada en ella por el grupo empresarial a que pertenecen las entidades adquirentes de los inmuebles en MUNICIPIO\_1 y el adquirente del piso en MUNICIPIO\_2. Concretamente, la Inspección explica que, tanto de la documentación aportada por **LM** como de los requerimientos de información efectuados a todas las partes intervenientes en las diferentes operaciones realizadas por la sociedad, se desprende que la intermediación (puesta en contacto, negociación, presentación de ofertas, conversaciones, representación, firma en escrituras públicas y en documentos privados) ha sido llevada a cabo personalmente por la obligada tributaria:

- a) en la venta del inmueble sito en la calle ... de MUNICIPIO\_1, es ella quien firma documentos en los que el cliente le reconoce honorarios, en concepto de comisión del 3% si la operación llega a llevarse a cabo, quien firma las ofertas a la vendedora en nombre de la entidad compradora y como continuación de previas conversaciones mantenidas a las que alude, es la persona mencionada al comprador para dirigir sus comunicaciones a la ofertante, es quien comparece en escrituras públicas en nombre de la parte compradora.
- b) en la venta del edificio de ... de MUNICIPIO\_1, comparece en escritura pública como representante del comprador, y firma documentos y comunicaciones adjuntas a la misma (contrato de cesión de la opción de compra)
- c) en la venta del piso situado en MUNICIPIO\_2, representa a la parte compradora y, aludiendo a previas conversaciones mantenidas, firma documento en el que traslada a la parte vendedora una oferta de compra del bien.

Con todo ello, la Inspección puso de manifiesto que **LM** no tenía ningún personal contratado por cuenta ajena y que, en el curso de su comprobación inspectora, al ser requerida acerca de quien realizaba las intermediaciones en las ventas de los inmuebles, el compareciente señaló a la obligada tributaria como la persona que llevaba a cabo dicha actividad.

En este mismo sentido, de las actuaciones seguidas frente a **LM** se dedujo que, más allá de colaboradores terceros para prestar servicios accesorios de apoyo, las únicas personas con las que potencialmente contaba la sociedad para prestar sus servicios, aunque no percibiesen retribución alguna por ello, eran sus socios. En concreto, como el representante de la sociedad reconoció y declaró, era la socia quien llevaba a cabo las operaciones de intermediación en la venta de los inmuebles. Corroborando esta declaración, de los 12 requerimientos de información realizados a las partes que de una u otra forma habían intervenido en las operaciones de venta de inmuebles, en 11 de ellos, se dice que la única persona con la que se reunían o con la que contactaron fue la obligada tributaria. Y en el requerimiento restante, se señala a la obligada tributaria como el contacto con quien se llevaron conversaciones, si bien después se añade que también participó el otro socio pero sin que tal manifestación haya podido ser acreditada mediante ningún documento en que aparezca el nombre de D. **Ctp** o que haya sido firmado por él.

Con todo lo expuesto, la Inspección concluyó que la responsabilidad total de la actividad de intermediación en la venta de inmuebles recayó sobre la obligada tributaria, en quien las partes implicadas habían depositado su absoluta confianza en atención a su prestigio y profesionalidad en el sector.

Así las cosas, este TEAC coincide con el criterio de la Inspección, en que teniendo en cuenta los recursos humanos con que contaba **LM** (ningún asalariado, tan sólo colaboraciones puntuales de profesionales), la única persona que podía realizar los servicios de intermediación era la obligada tributaria, toda vez que no se ha podido acreditar de ninguna manera la intervención del otro socio administrador. De toda la documentación que obra en el expediente, se deduce la absoluta confianza que las compradoras de los inmuebles depositaron en la obligada tributaria, cuyo prestigio profesional y conocimiento del sector actuaron como aval de la responsabilidad asumida en las operaciones de compraventa. Por lo tanto, con independencia de la procedente deducción de los necesarios gastos en que incurrió la sociedad para llevar a cabo el servicio, lo cierto es que la credibilidad, responsabilidad y participación de la obligada tributaria es lo que devino esencial, siendo su intervención el servicio demandado por los clientes y por lo tanto, lo que posibilitó la captación de éstos y el sustento de la facturación realizada por la entidad. Con ello, compartimos el criterio reflejado en el acuerdo de liquidación (y confirmado por el TEAR) según el cual la intervención personal de la obligada tributaria no puede ser sustituida por ninguna otra sin que la naturaleza del servicio pierda sus especiales y peculiares características. Esto es, se configuran fundamentales en la prestación, los aspectos que garantizan el buen término de las operaciones, basados en criterios de confianza y credibilidad en el desempeño de la obligada tributaria, en su red de relaciones personales en el entorno en que se desenvuelve, en su prestigio e imagen pública y en la responsabilidad que asume personalmente.

Por su parte, en su escrito de alegaciones, la recurrente opone que los elevados ingresos de la entidad obtenidos por la intermediación no cuentan con carácter habitual, sino que son fruto de unas operaciones puntuales, dado que fue en 2015 cuando el grupo mayoritariamente comprador de los inmuebles decidió adquirir en España la mayoría de sus activos. Por ello, considera que realmente la única actividad desarrollada es la de gestión y administración de bienes y servicios, que se lleva a cabo habitualmente y que, entendida en sentido amplio, también comprende la esporádica intervención en operaciones de intermediación en la compraventa de inmuebles que muchas veces se reduce a una mera "puesta en contacto". En este sentido, admite que siempre ha realizado las funciones de gerente de la entidad (aunque no recibiese remuneración por ello), coordinando, supervisando y participando activamente en las prestaciones de servicios, con carácter habitual y estable, sin que la valoración de esta colaboración pueda verse distorsionada por una excepcional y puntual relación de la entidad con los intervenientes en operaciones de compraventa de los inmuebles. También argumenta que, incluso considerando como parte de la actividad a valorar los ingresos por intermediación habría que tener en cuenta que derivan de una serie de trabajos que ya se venían desarrollando desde el ejercicio anterior al que ahora nos ocupa.

Realmente todas estas protestas de la recurrente van dirigidas a delimitar y concretar de forma diferente la operación vinculada que se regulariza, tratando de conseguir apartar de la valoración precisamente la actividad en la que la Inspección aprecia que la intervención y participación de la persona física devienen esenciales. Sin embargo, más allá de explicar que los ingresos de intermediación tuvieron carácter excepcional y que, en todo caso, se subsumen dentro de una actividad habitual cuya facturación estable es la que se debería valorar, lo cierto es que con sus alegaciones en absoluto queda desvirtuado el carácter personalísimo de los servicios de intermediación por los que ninguna retribución percibió la obligada tributaria.

Por otra parte, la recurrente también destaca que debe considerarse que ella no es la única socia ni la única persona que decide en **LM**; de hecho, precisa que en el ejercicio que nos ocupa el administrador era el otro socio de la entidad. Sin embargo, debe recordársele que, ni de la comprobación inspectora ni de sus alegaciones, se ha constatado ninguna intervención del administrador en la prestación de los servicios y que la norma de valoración a efectos fiscales de la operación vinculada es de carácter obligatorio, con independencia de que existiesen otros socios y/o de que la persona que realizó la actividad no ostentase la condición de administradora.

En definitiva, este TEAC coincide con la Inspección en que el elemento esencial que permite a **LM** facturar por los servicios de intermediación inmobiliaria es precisamente la intervención personal de la obligada tributaria y la confianza profesional que ésta genera, demandada por los clientes. Por lo tanto, el valor añadido relevante para desarrollar la actividad viene determinado por el prestigio personal de la contribuyente, además de por sus relaciones y contactos. Asimismo, ha quedado constatado que, aunque no perciba retribuciones ni figure como empleada, es quien dirige y realiza los servicios de intermediación, actividad para los que la entidad no cuenta con personal contratado. Adicionalmente, debe añadirse que, dado que al margen de la obligada tributaria la sociedad no cuenta ni con medios personales ni materiales relevantes para la obtención de ingresos, resulta especialmente ilustrativo plantearse cuáles habrían sido sus ingresos sin la intervención de la persona física.

Así las cosas, en el curso del procedimiento inspector seguido frente a **LM**, una vez constatada la existencia de vinculación entre las partes (extremo que no es discutido por la recurrente), la Inspección llevó a cabo un procedimiento para determinar el valor de mercado de la operación vinculada de prestación de servicios entre la sociedad y la obligada tributaria, según se establece en el artículo 18.1 LIS. Para practicar dicha

valoración, la Inspección consideró como método más adecuado es del "precio libre comparable", previsto en la letra a) del artículo 18.4 LIS, que a continuación se transcribe:

*"Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:*

*a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.*

*(...).*

En particular, la Inspección estimó que el conocimiento del sector, los contactos y el prestigio de la obligada tributaria resultaban esenciales para captar la clientela y llevar a cabo la actividad de la entidad; de esta forma, son sus cualidades la clave esencial para conseguir las relaciones contractuales. Con ello también se destacan las propias peculiaridades del mercado en que se opera, en el que la contratación se realiza precisamente en función de las características personales de la persona involucrada en la realización de la actividad. En consecuencia, la Inspección consideró que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad y teniendo en cuenta, para minorar el valor de mercado, los gastos necesarios en que la entidad hubiera incurrido para generar dichos ingresos. Esto es, se consideró, para valorar la operación vinculada, realizada entre la socia y la sociedad, que se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, ya que se trataba de esas mismas operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Por lo tanto, según ya hemos señalado en los Antecedentes de Hecho, la valoración se realizó en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste.

Así las cosas, la recurrente también se manifiesta disconforme con el método de valoración empleado, señalando que el "comparable interno" utilizado no resulta adecuado. En especial, insiste en que, en la prestación del servicio, su intervención personal no adquiere el carácter esencial que la Inspección le atribuye, y señala que debería haberse buscado un comparable externo como podría ser la retribución para directivos que se desprendiese de bases de datos de empresas similares a **LM** en tamaño, sector y medios.

Sin embargo, aun tratándose de un extremo que incumbe a la comprobación realizada en sede de **LM**, podemos añadir que realmente este TEAC tampoco coincide con esta apreciación de la interesada ya que, teniendo en cuenta el carácter obviamente personalísimo de la actividad desarrollada, el mejor método de comparación susceptible de ser aplicado, es el que confronta el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio con el pagado a su vez por ésta a quien constitúa elemento esencial del servicio ofrecido. Éste ha sido además el criterio de este TEAC en expedientes similares al que nos ocupa, expresado en resolución de fecha 03-11-2016 RG 00-04709-2013, en la que se señala:

*<En cuanto al procedimiento de valoración a precio normal de mercado de los servicios prestados por el socio-persona física a la sociedad, teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio, el mejor método de comparación es el que enfrenta el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio, con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, sin necesidad alguna de recurrir a comparables externos, por cuanto sólo el servicio que presta el socio a la sociedad es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes.>*

Por lo tanto, cuando se constata que la sociedad precisa para realizar la operación de la involucración e intervención activa de la persona física, hemos de concluir que el procedimiento utilizado por la Inspección, considerando que la contraprestación pactada entre la sociedad y terceros independientes constituye una operación comparable, resulta acorde con la metodología de operaciones vinculadas. Además, como este TEAC señaló en la resolución de fecha 02-03-2016 RG 00-08483-2015, no se precisa incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralicen en la sociedad.

Llegados a este punto y según lo expuesto, una vez que ya hemos confirmado que la obligada tributaria, quien aporta su experiencia, notoriedad y contactos en el sector, es el elemento fundamental e insustituible en los servicios de intermediación prestados por la sociedad, la aplicación del método consiste en efectuar, sobre la base del mencionado comparable interno, las correcciones que, en su caso, se estiman oportunas para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación y, en concreto, los gastos necesarios para la actividad en los que haya podido incurrir la sociedad (entre los que se encuentran los señalados por la recurrente en sus alegaciones, correspondientes a dos entidades que facturan sus servicios a **LM**).

Una vez aquí, conviene también puntualizar que la Inspección no ha discutido la propia existencia de la sociedad, aunque el servicio prestado por la persona física a la misma sea idéntico al que ofrece a sus clientes. Con ello, lo que se regulariza en el presente expediente es la valoración dada por la sociedad a los servicios prestados por el obligado tributario ya que en absoluto se corresponde con el valor de mercado exigido por la normativa para las operaciones vinculadas; de hecho, el contribuyente no percibió cantidad alguna por el desarrollo de su labor para la entidad, circunstancia que pone de manifiesto la enorme desproporción entre valor convenido y de mercado.

Adicionalmente, la interesada también se muestra disconforme por cuanto el resultado obtenido prescinde de considerar que existe otro socio (a la sazón, administrador) que difícilmente otorgaría su consentimiento para imputar todo el rendimiento obtenido por la entidad a la obligada tributaria. Al hilo de ello explica que la conclusión inspectora no ha tenido en cuenta las circunstancias concurrentes en la sociedad, como que la actividad se había iniciado en 2014 y que los extraordinarios ingresos de 2015 fueron necesarios para sanear la situación mercantil y financiera y así superar la causa de disolución arrastrada desde finales del ejercicio anterior. En esta misma línea, expone que la valoración de los servicios a los precios recogidos en la liquidación conlleva que la entidad entre de nuevo en causa de disolución mercantil, con lo que se evidencia la irreabilidad de la regularización ya que lo que ninguna persona o entidad independiente en condiciones de libre competencia fijaría un "precio" por unos servicios que le condujesen a tal situación.

Sin embargo, al margen de implicaciones financieras para la sociedad, debe señalarse que el resultado obtenido no es más que la consecuencia de aplicar, en el seno de las actuaciones seguidas frente a **LM**, el procedimiento de valoración a valor de mercado de la operación vinculada, según establece el artículo 18.12.1º de la LIS. Asimismo, se ha optado por el método de valoración del precio libre comparable, confirmado en este caso como el más adecuado de los previstos en el artículo 18.4. LIS, y que ha conducido al resultado descrito. Conviene recordar que siempre que las operaciones se hayan realizado por personas o entidades vinculadas quedan imperativamente sometidas, a efectos fiscales, a las reglas de valoración previstas para este tipo de operaciones, con el objetivo de corregir las desviaciones que en la fijación del valor de mercado puedan producirse.

Por todo lo expuesto, hemos de declarar correcta la determinación del valor de mercado que se recoge en el acuerdo de liquidación impugnado. Y, con ello, resulta ajustada a Derecho el incremento de los rendimientos de actividades económicas declarados en la diferencia entre la valoración de mercado (5\*\*.\*\*\*, \*\* euros) y el valor convenido entre las partes (0 euros). Interesa recordar que, en el procedimiento seguido frente a la sociedad, se minoró correlativamente la base imponible del IS ejercicio 2015 en importe de 5\*\*.\*\*\*, \*\* euros.

Para terminar, interesa recordar que todas las cuestiones analizadas ya fueron planteadas en los mismos términos en sede de la regularización efectuada a la entidad, y ha sido resuelta en el seno del recurso contencioso administrativo presentados ante el TSJ de Madrid, que, expresamente señalan al respecto en su Sentencia:

*<Pues bien, como puede apreciarse del contenido parcialmente trascrito de la liquidación, la misma se encuentra debidamente motivada en cuanto a los elementos que se toman en consideración para considerar que los servicios que concretamente indica e individualiza no fueron prestados por la sociedad sino por la persona física de su socia.*

*No resulta necesaria una mayor descripción de los servicios de intermediación en la venta de inmuebles que se atribuyen a la socia y no a la sociedad, porque son los que se reflejan en los documentos aportados por la recurrente, tanto en las manifestaciones del representante de la demandante en las diligencias que se indican en la liquidación y en las informaciones obtenidas de los requerimientos a terceros, en los que se describen como intermediación en la venta de inmuebles. Debiendo desestimar las alegaciones de la demanda sobre las actividades diferenciadas, pues claramente se expresa en la liquidación la actividad de servicios de intermediación en la venta de inmuebles que se atribuye a la socia.*

*Como se ha indicado, en la liquidación quedan debidamente destacados los elementos que se han tomado en consideración para concluir que los servicios fueron prestados por la persona física de la socia y no por la sociedad y, en este sentido son servicios personalísimos de la socia, en la medida en que no pudieron ser prestados por ninguna otra persona de la sociedad, al no tener otros medios personales, ya que, como se razona por la Administración no queda acreditado que en la prestación de tales servicios interviniere el otro socio y administrador, salvo de forma residual.*

*Por otra parte, en cuanto a cuantificación de la valoración, hay que destacar que la valoración parte de los documentos presentados por la propia demandante, es decir, de las facturas emitidas por la sociedad demandante a los terceros, que quedan individualizadas en la liquidación, con expresión del importe de cada una de ellas, por lo que deben rechazarse las alegaciones de la demanda sobre dicha cuestión, teniendo en cuenta que del contenido de la liquidación y de las propias alegaciones formuladas por la demandante, tanto en el procedimiento de inspección como en la reclamación económico administrativa y en el presente recurso de evidencia que la demandante conoce perfectamente los elementos tenidos en cuenta en la liquidación y los soportes documentales de la misma, que no son otros que los documentos aportados por la demandante y los resultados de los requerimientos a terceros que se indican en la propia liquidación, no generándose ningún tipo de indefensión a la demandante, cumpliendo la liquidación los requisitos establecidos en el art. 102 de la Ley General Tributaria.*

*Por tanto, no concurre en la liquidación ninguno de los pretendidos errores a los que se refiere la recurrente en la demanda, sin que sea necesario entrar a analizar separadamente cada uno de ellos, pudiendo precisarse que no constituye un error la calificación de los servicios de intermediación en la venta de inmuebles prestados por la socia como servicios profesionales, ya que se trata de una prestación de servicios que puede constituir una actividad económica de la socia.*

*En cuanto a las alegaciones sobre la capacitación de los funcionarios de la Inspección para realización de la comprobación y valoración, hay que precisar que la demandante no indica qué supuestos conocimientos*

entiende que deben poseer los funcionarios de la Inspección, y teniendo en cuenta que, como se razona en la resolución recurrida del TEAR la comprobación y valoración de la operación vinculada viene atribuida por el Legislador a los órganos de la Inspección de la AEAT, no es necesario que la Administración indique la concreta cualificación de cada funcionario. Pero es que, además, para la valoración de la operación vinculada por aplicación del comparable interno, según el método aplicado en el presente caso, no son necesarios unos especiales conocimientos, que, por otra parte, como se ha dicho, no se indican cuáles considera la recurrente, y dicho método es el que resulta aplicable en el presente caso de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se debe poner de manifiesto que la valoración efectuada por la Administración cumple lo establecido en el art. 18 de la Ley del Impuesto citada, pues valora la operación teniendo en cuenta los servicios prestados por la socia a la sociedad vinculada son los mismos que los facturados por ésta a sus clientes, y la persona que los presta es la misma lo que lleva a la conclusión de que su valoración debe ser también idéntica. Para valorar la operación vinculada utiliza un comparable interno, al tratarse de operaciones realizadas por la entidad vinculada con un tercero independiente. Es decir, de los ingresos obtenidos por LM SL, minora los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos, ya que lo que factura la sociedad demandante a sus clientes son los servicios prestados por su socia.

Por otra parte, como se razona por la Administración, por la recurrente no se ha acreditado la intervención de Don ... , en la prestación de servicios que se imputan a la socia, ya que únicamente se indica una intervención accesoria de escasa relevancia, lo que no desvirtúa la imputación de los servicios a la socia en los términos que se efectúan por la Administración.

Frente a las alegaciones de la demandante, hay que precisar que con independencia de otros servicios prestados por la socia a la sociedad, lo que se valora en la liquidación son las prestaciones de servicios a los terceros que no se han prestado por la sociedad demandante sino por la socia y que no han sido valorados como prestados entre personas entidades independientes.

Respecto de las alegaciones de la demanda sobre que las prestaciones de servicios de intermediación en la venta de inmuebles no sean habituales, no desvirtúan la aplicación de las reglas de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, conforme a lo dispuesto en el citado art. 18 de la LIS.

Finalmente señalar, que como se indica por la Administración, concurría la obligación de aportar documentación, dado el importe de la operación vinculada con la socia superior a 250.000,00 €.

Esta Sala comparte los argumentos de la liquidación en relación con la operación vinculada, que a estos efectos se tiene por reproducida, así como los argumentos de la resolución recurrida del TEAR parcialmente transcrita.

Por ello deben desestimarse las referidas alegaciones de la demanda.>

Por todo lo expuesto, queda confirmado el ajuste derivado de la valoración de la operación vinculada que se contiene en la liquidación.

NOVENO.- Para terminar con las cuestiones referentes a la liquidación en que se recoge la regularización de la operación vinculada, la recurrente alega, de forma subsidiaria, que resulta de aplicación la reducción por inicio de actividad económica prevista en el artículo 32.3 de la Ley 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF:

"3. Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio."

Cuando con posterioridad al inicio de la actividad a que se refiere el párrafo primero anterior se inicie una nueva actividad sin haber cesado en el ejercicio de la primera, la reducción prevista en este apartado se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer período impositivo en que los mismos sean positivos y en el período impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad.

La cuantía de los rendimientos netos a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales.

No resultará de aplicación la reducción prevista en este apartado en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Realmente, se trata de una solicitud ya planteada por la obligada tributaria en el curso de la comprobación, y que la Inspección inadmitió, señalando que los rendimientos a que se refiere la normativa transcrita han de ser los declarados por la obligada tributaria, no los comprobados como resultado de la actuación inspectora. En apoyo de su criterio, la Inspección remite a la resolución de este TEAC de fecha 02/03/2017

en unificación de criterio RG 00-06326-2016 en materia de la reducción por arrendamiento de vivienda prevista en el artículo 23.2 LIRPF, según la cual la reducción sobre el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda sólo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección.

Sin embargo, como analizaremos específicamente en el siguiente Fundamento de la presente resolución, la doctrina invocada por la Inspección ha sido superada por STS de fecha 15/10/2020 (recurso de casación número 1434/2019) y STS de fecha 25/02/2021 en recurso de casación número 1302/2020, en aplicación del principio de regularización íntegra. En concreto, el TS se remite a su previa sentencia nº 429/2019 de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017, y otras posteriores, y razona, en lo que ahora interesa:

*<La tercera cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017, de 20 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2522/2017, y de 16 de abril de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 255/2016.*

*De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.*

Razona así la sentencia de 19 de marzo de 2018:

(...)

*Pues bien, es evidente que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración.*

QUINTO.- Cuestión planteada.

En consecuencia, a la pregunta de la Sección Primera sobre:

*Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, 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, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda", ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones".>*

Por lo tanto, de acuerdo con el espíritu del razonamiento del TS, plenamente trasladable al artículo transcrita, debe admitirse la pretensión planteada por la recurrente y entender que, en su caso, la reducción se aplicaría, tras la comprobación inspectora, sobre el rendimiento neto positivo total regularizado, y no únicamente sobre el importe resultante de la autoliquidación presentada inicialmente por la obligada tributaria.

En este mismo sentido, extendiendo el concepto de "rendimiento declarado por el contribuyente" dado por el TS en la sentencia citada, se ha pronunciado este TEAC en resolución de 22-04-2024 00-01822-2022, referida a la aplicación del reducción del 20%, por mantenimiento de empleo, prevista en la DA 27ª de la LIRPF.

Por lo tanto, en el presente expediente, si las circunstancias concurrentes (observándose que la obligada tributaria declaró otros rendimientos de actividad sobre los que no aplicó la citada reducción) determinan el cumplimiento de las exigencias establecidas en el artículo 32.3 LIRPF, procedería acceder a la pretensión solicitada por la obligada tributaria.

Por lo tanto, procede la estimación en parte del recurso y la anulación de la liquidación para que, siempre que quede acreditado el cumplimiento del resto de los requisitos exigidos para ello por la normativa, se dicte una nueva en que se admita la reducción discutida por las partes.

DÉCIMO.- Por otra parte, hemos de referirnos a una cuestión que la recurrente plantea en relación con la liquidación derivada del acta de disconformidad A02-...56, en que se recoge, adicionalmente a la regularización de la operación vinculada, el ajuste por el que se incrementan los rendimientos de capital inmobiliario por los ingresos no declarados por el arrendamiento de la vivienda propiedad de la interesada.

En este punto, la obligada tributaria admite que, efectivamente, no había declarado los ingresos procedentes del arrendamiento. Sin embargo, pone de manifiesto que, ya con ocasión de la presentación del escrito de alegaciones frente al acta, solicitó de la Inspección que en la regularización se le aplicase la reducción prevista en el artículo 23.2 LIRPF, habida cuenta de que el inmueble fue arrendado como vivienda del inquilino.

El artículo 23.2 LIRPF, en la redacción aplicable al ejercicio 2015, dada por artículo primero.Trece de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece:

*"2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente."*

En el acuerdo de liquidación, la Inspección, aunque no cuestiona que el inmueble arrendado haya sido destinado a vivienda, no admitió la aplicación de la reducción, remitiéndose a la resolución de este TEAC de fecha 02/03/2017, en unificación de criterio, RG 00-06326-2016, en la que afirmamos que la reducción sobre el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda sólo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del IRPF, con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estuviesen incluidos.

Con ocasión del presente recurso de alzada, la interesada insiste en este aspecto, poniendo además de manifiesto que en la resolución ahora impugnada, el TEAR prescindió de manifestarse acerca de esta cuestión, a pesar de que la misma fue oportunamente planteada en el escrito de alegaciones presentado en la primera instancia.

Llegados a este punto, este TEAC no puede prescindir de que nuestra previa doctrina, recogida en unificación de criterio en resolución de fecha 02/03/2017 (RG 00-06326-2016), ha sido superada, en atención al principio de regularización íntegra, por Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de fecha 15/10/2020 (recurso de casación número 1434/2019) en criterio reiterado por STS de fecha 25/02/2021 (recurso de casación número 1302/2020). En concreto, habiéndose planteado como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la pregunta sobre:

*<Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, 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, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda", ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.>*

Por lo tanto, de acuerdo con la jurisprudencia fijada por el TS, el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" del artículo 23.2 LIRPF (redacción Ley 26/2014) ha de entenderse que se aplica, en caso de comprobación inspectora, sobre el rendimiento neto total regularizado, y no únicamente sobre el importe resultante de la autoliquidación presentada inicialmente por la obligada tributaria. Por lo tanto, compartimos en este extremo la alegación de la recurrente, procediendo la estimación en parte del recurso y anulando la liquidación para que se dicte una nueva en que se admita la reducción discutida por las partes.

Además, debe señalarse que efectivamente, como protesta la recurrente, el TEAR no se pronuncia en su resolución acerca de esta cuestión generando una situación de indefensión. Sin embargo, dado que la controversia ha de resolverse a favor de la obligada tributaria, por razones de economía procesal, procedemos directamente a estimar en parte el presente recurso.

**UNDÉCIMO.-** En consecuencia, de lo expuesto hasta el momento, resulta la estimación parcial de este recurso de alzada, anulando la resolución impugnada en los referente a las liquidaciones que deben ser sustituidas por otras en las que, en su caso, se admitan las reducciones previstas en los artículos 23.2 y 32.3 LIRPF.

Llegados a este punto, antes de entrar a analizar las alegaciones formuladas en relación con en cuanto a los acuerdos de resolución de procedimiento sancionador, ha de tenerse en cuenta lo siguiente

a) la estimación parcial de las liquidaciones no afecta a la base de la sanción grave impuesta por incumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas (15% del importe de la corrección valorativa de 5\*\*.\*\*\*, \*\* euros), toda vez que el ajuste derivado de la operación vinculada ha sido confirmado por este TEAC

b) sin embargo, la estimación parcial descrita sí tiene incidencia en la sanción grave por dejar de ingresar deuda tributaria correspondiente al ejercicio regularizado, toda vez que esta cantidad resultaría modificada. En este punto, ha de tenerse en cuenta que, una vez ordenada la anulación de la liquidación a fin de que sea sustituida por otra, procederá asimismo anular la sanción en la parte de la misma que se derive de la cuota ahora anulada. Llegados aquí, conviene recordar el criterio de este TEAC, manifestado en Resolución de 05-11-2015 (RG 00-03142-2013) que, en lo que aquí interesa, para los supuestos de estimación en parte de la liquidación por razones de fondo, concluye:

*<Si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio ne bis in idem.>*

**DUODÉCIMO.-** A continuación, hemos de referirnos a las cuestiones atinentes al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador que deriva de la comisión de la infracción grave prevista en el artículo 18.13 LIS (8\*.\*\*\*, \*\* euros).

En este punto, la Inspección señala que el artículo 18 LIS impone a las personas o entidades vinculadas la obligación de documentar el valor de mercado de las operaciones realizadas, que debe estar a disposición de la Administración tributaria, a fin de comprobar la correcta declaración de dichas operaciones y en particular, que el valor acordado entre las partes responde al valor de mercado:

**"Artículo 18. Operaciones vinculadas**

*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: (...)*

*La documentación específica no será exigible: (...)*

*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*

*(...)"*

En la comprobación que nos ocupa, como resultado del procedimiento de valoración de la operación vinculada, la Inspección determinó que el valor de mercado de dicha operación había ascendido a 5\*\*.\*\*\*,\*\* euros en 2015. Por lo tanto, según el precepto transcrita, se impone la obligación de mantener a disposición de la Administración documentación específica acerca del valor de mercado, ya que éste ha superado los 250.000,0 euros.

Por otra parte, el apartado 13 del mismo precepto considera infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de documentar las operaciones vinculadas:

*"13. 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"*

Por lo tanto, de la normativa transcrita, se concluye que, en casos como el que nos ocupa, en que la Inspección realiza la corrección del valor de mercado sin que haya sido aportada ninguna documentación, la conducta de la contribuyente constituye una infracción tributaria grave. Esto es, una vez acreditada la realización de una operación vinculada que la obligada tributaria estaba obligada a documentar y que ha sido objeto de corrección por parte de la Inspección, procede la imposición de la sanción grave prevista en el artículo 18.13.2º LIS, cuyo importe asciende al 15% sobre el importe de la cantidad corregida; esto es, 8\*.\*\*\*,\*\* euros (15% 5\*\*.\*\*\*,\*\* euros).

Por su parte, la recurrente alega que la Administración no ha probado que el valor de mercado de la operación se encuentre por encima de 250.000 euros, discrepando de nuevo con la valoración efectuada e insistiendo en que el valor de mercado se ha fijado utilizando un comparable erróneo. Sin embargo, una vez que este TEAC ha declarado ajustada a derecho la determinación del valor de mercado contenida en los acuerdos de liquidación, procede asimismo desestimar también esta alegación, remitiéndonos a lo señalado en los Fundamentos de Derecho previos.

Por último, la interesada rechaza la concurrencia del elemento necesario de culpabilidad para imponer la sanción, y reprocha que la motivación que de la misma se realiza en el acuerdo se fundamenta en la mera ausencia de circunstancias excluyentes de culpa y en la utilización de frases genéricas o estereotipadas.

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 de la 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.

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 sea 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 caso la obligada tributaria ha incumplido su obligación de documentar el valor de las operaciones realizadas con la entidad de la que es socia constituyente, resultando por tanto innegable el conocimiento total y absoluto que debía tener acerca de la actividad de la empresa que era desarrollada por ella misma personalmente. Esto es, contaba con toda la información necesaria para saber que, aun cuando ella no recibía ninguna retribución por ello, la entidad percibía ingresos derivados de los servicios facturados en los su presencia e intervención se configuraba como indispensables. En definitiva, la obligada tributaria no ignoraba la enorme desproporción entre su retribución por la actividad descrita (nula) y los beneficios de la sociedad, circunstancia que aceptaba a pesar de ser consciente de que el principal activo de la entidad para generar tales resultados era precisamente su propia participación en la prestación de los servicios. Por otra parte, la normativa que le obliga a elaborar una determinada documentación acreditativa de los criterios de valoración tenidos en cuenta, en orden de acreditar ante la Administración tributaria la adecuación de las retribuciones convenidas a su valor de mercado, es clara sin que presente lagunas ni dificultades interpretativas. Sin embargo, la obligada tributaria no percibe ninguna remuneración por este tipo de servicios, circunstancia que no se compadece con criterios de mercado, y además no se acredita mediante ninguna documentación, lo que excluye cualquier posible interpretación razonable. En conclusión, este TEAC coincide con el criterio de la Inspección, apreciando la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta de la obligada tributaria, 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.

De todo ello, la deducción lógica que se extrae de la conducta es que la obligada tributaria ha tratado de eludir los tipos impositivos marginales más elevados del IRPF y beneficiarse del tipo proporcional del IS, obteniendo así un indebido ahorro fiscal. Por lo tanto, la comprobación conjunta y simultánea de la recurrente y de la sociedad con que está vinculada ha permitido a la Inspección exteriorizar un uso abusivo de la posibilidad de actuar a través de sociedades, rebajando artificialmente la tributación mediante el mecanismo de residenciar los beneficios en las personas jurídicas y no en las personas físicas que realmente están generando dichos resultados positivos.

Para terminar, procede analizar si en el acuerdo impugnado se ha motivado de forma adecuada la apreciación de la culpabilidad en la actuación de la obligada tributaria y las razones o causas por las cuales se considera que las irregularidades detectadas pudieran ser acreedoras de la sanción.

Así, del examen del expediente se desprende que el acuerdo sancionador dedica las páginas 45 a 48 a detallar minuciosamente todas las razones que llevan a la Inspección a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción y a contestar las alegaciones formuladas frente a la propuesta en este extremo, aplicando al caso concreto la normativa tributaria y jurisprudencia a tener en cuenta en materia de culpabilidad. En particular, la Inspección destaca especialmente la ocultación que rodeaba toda la operación (sólo descubierta a consecuencia de un procedimiento inspector), en la que la falta de declaración de la misma por parte de la obligada tributaria viene acompañada de la no aportación y supuestamente la no elaboración de ningún dossier de operaciones vinculadas ya que dicha documentación carece de sentido en un contexto de ausencia de voluntad de declarar.

Por lo tanto, a juicio de este TEAC, resulta plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de los Tributos 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.

Una vez desestimadas todas las cuestiones planteadas en relación con este acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, procede declarar el mismo ajustado a Derecho.

DECIMOTERCERO.- Por último, hemos de referirnos al acuerdo sancionador derivado de la liquidación A23-...56, por el que, adicionalmente a la sanción anterior, se impuso a la obligada tributaria una sanción grave por dejar de ingresar deuda tributaria correspondiente al ejercicio regularizado, resultando por este concepto (tras la pertinente deducción de la sanción derivada de la obligación de documentar la operación vinculada) un importe de 14.690,40 euros.

En este punto, debe tenerse en cuenta que las sanciones establecidas en artículo 18.13 LIS resultan incompatibles con las que procederían, en su caso, por aplicación del artículo 191 LGT para la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de aquellas sanciones. Por lo tanto, la sanción adicional que ahora analizamos deriva en el presente expediente, exclusivamente, de la falta de declaración de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de la vivienda titularidad de la obligada tributaria.

Por otra parte, según ya hemos explicado en el Fundamento Décimo Primero, la estimación parcial que incumbe a la liquidación, tendrá efecto en la cuantía dejada de ingresar que constituye la base de esta sanción, de tal forma que deberá procederse a adaptar la misma a la cuota que resulte finalmente de la ejecución del fallo contenido en la presente resolución. Es decir, una vez ordenada la anulación de la liquidación a fin de que sea sustituida por otra, procederá asimismo anular la sanción en la parte de la misma que se derive de la cuota ahora anulada.

En cuanto a la concurrencia del elemento necesario de culpabilidad para imponer la sanción, rechazado por la recurrente (aunque admite que debería haber incluido los ingresos por arrendamiento en su autoliquidación, explica que ello en absoluto implica reconocimiento de conducta culpable), conviene precisar lo siguiente:

En el presente expediente, la obligada tributaria prescindió totalmente de declarar ingresos obtenidos por el arrendamiento de una vivienda, a pesar de que necesariamente hubo de tener constancia de los mismos. Asimismo, es de destacar que ha sido precisa una actuación inspectora para poner de manifiesto una ausencia de declaración que se refleja incompatible con cualquier conducta que pudiese resultar exonerada de responsabilidad. Se aprecia por lo tanto un comportamiento, cuando menos negligente, máxime en una persona perfectamente conocedora del sector inmobiliario como se evidencia de su propia actividad profesional en dicho ámbito. Asimismo, debe señalarse que en este punto la normativa que establece la obligación de declarar los rendimientos es clara, sin plantear complejidades, lagunas legales o discrepancias interpretativas ni haber sido objeto de jurisprudencia confusa, por lo que la falta de tributación de dichas rentas no puede ampararse en ninguna interpretación razonable de la norma. En definitiva, lógicamente, la obligada tributaria debía ser consciente de la ocultación de esta parte de sus ingresos, que percibía como persona física, y cuya correcta tributación en la base imponible general del IRPF deliberadamente intentó evitar.

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 otra parte, la recurrente alega que a su entender, el acuerdo sancionador no ha motivado la culpabilidad apreciada en la conducta, sino que se fundamenta básicamente en el resultado de la regularización, limitándose a señalar que la normativa aplicable era clara y utilizando frases estereotipadas.

Sin embargo, del examen del expediente tampoco podemos compartir esta apreciación. En concreto, debe señalarse que el acuerdo sancionador dedica las páginas 25 a 29 a detallar minuciosamente todas las razones que llevan a la Inspección a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción, aplicando al caso concreto la normativa tributaria y jurisprudencia a tener en cuenta en materia de culpabilidad. De igual modo, se da cumplida respuesta a las cuestiones planteadas por la interesada, rebatiendo los argumentos con los que se pretende acreditar la ausencia de culpabilidad, y poniendo de manifiesto que todos los hechos conducen a una única conclusión, cual es que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción.

Por lo tanto, a juicio de este TEAC, resulta plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de los Tributos de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo reviste culpabilidad, respetando adecuadamente las garantías que la ley exige en esta materia a fin de evitar situaciones de indefensión.

Por último, la recurrente también se muestra disconforme con la cuantificación de la sanción, que resulta de un 75% sobre la base de la misma (véase que la infracción cometida resulta tipificada en el artículo 191 LGT, disponiéndose en el apartado primero de la misma que, *"la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción"*).

En esta cuestión, a efectos de la correcta calificación de la infracción tributaria, el artículo 191 de la LGT, dispone, en lo que aquí interesa:

*"Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación."*

1. 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.

(...)

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

(...)

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

(...)"

De la normativa expuesta, este TEAC considera ajustada a Derecho la calificación como grave de la infracción, tal como ha apreciado la Inspección, toda vez que la base de la sanción supera los 3.000 euros (circunstancia que presumiblemente no se modificará en ejecución de la estimación parcial de la liquidación) y que es indiscutible la existencia de ocultación en un contexto como el que nos ocupa de ausencia de declaración.

Por otra parte, continuando con la cuantificación de las sanciones, debe señalarse que la sanción mínima del 50% se ha aumentado en un 25% a consecuencia del criterio de graduación de perjuicio económico, resultando un total del 75% sobre la base de la sanción.

Ahora bien, acerca del criterio de graduación del perjuicio económico para la Hacienda Pública, previsto en el artículo 187.1.b) LGT en los siguientes términos:

"Artículo 187. Criterios de graduación de las sanciones tributarias.

1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

(...)

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

1.º La base de la sanción; y

2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concurra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

*Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales". En este aspecto ha de indicarse el pronunciamiento de la reciente STS de 11/04/2023 (recurso nº. 7272/2021) a tenor de la cual:*

*<A los efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de las sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.>*

Sin embargo, en el presente caso, no resulta de aplicación ese criterio, no viéndose afectado al cálculo del perjuicio económico a tener en cuenta para cuantificar las sanciones, ya que, según el artículo artículo 191.5 de la LGT:

*"5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento."*

En este caso, la infracción que se entiende cometida encaja en lo señalado en el referido artículo 191.5 de la LGT, por lo que, en todo caso, a efectos de su cuantificación, habrá que considerar que el perjuicio económico era del 100%, procediendo por lo tanto, por este criterio de graduación, incrementar el porcentaje de sanción mínima en 25 puntos porcentuales. Con ello, debe desestimarse también la alegación de la recurrente en cuanto a la cuantificación de la sanción.

Llegados aquí, y con independencia de que una vez anulada la liquidación según lo expuesto en los anteriores Fundamentos, también deba anularse la sanción de forma que los cálculos de la misma se adapten a la nueva regularización, procede la confirmación de este acuerdo de imposición de sanción subyacente en el presente recurso.

DECIMOCUARTO.- En conclusión, procede la estimación parcial del presente recurso de alzada, anulando la resolución del TEAR impugnada en el mismo en todo lo que se oponga a lo ahora expuesto, y en particular:

- se anulen los acuerdos de liquidación subyacentes para que sean sustituidos por otros en los que, en su caso, se reconozcan las reducciones previstas en los artículos 23.2 y 32.3 LIRPF y se mantenga en los mismos términos el resto de la regularización; y
- se confirme el acuerdo sancionador derivado del incumplimiento de las obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas
- se anule la sanción por dejar de ingresar y se dicte otra en la que los cálculos se adapten a la nueva regularización.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**