

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia de 31 de enero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 709/2020****SUMARIO:**

**IS. IRPF. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Ruptura de la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas. Principio de buena administración.** La AEAT ha seguido simultáneamente procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas (el socio y las entidades vinculadas), iniciando al efecto tres procedimientos inspectores. Según el TEAC, al no haberse adicionado valor alguno con la interposición de la sociedad, resultaba acertado el criterio de la Inspección de proceder a la determinación del valor de las operaciones tomando como referencia el precio satisfecho a la sociedad por terceros independientes en contraprestación por un servicio idéntico. El problema se suscita en relación con la actuación de la AEAT en vía de recurso de alzada, al limitar su impugnación a las resoluciones del TEAR que anulaban la parte del ajuste relativa al socio. En virtud de esta decisión, la única parte del ajuste que se mantuvo en revisión fue la relativa al IRPF del socio, mientras que devino firme la parte relativa al IS de las sociedades provocando la ruptura de la bilateralidad del ajuste que hasta ese momento se había mantenido, pues la confirmación de la regularización de las operaciones vinculadas en sede del socio supuso la plena asunción por el TEAC de la ruptura del carácter bilateral del ajuste, y la confirmación de los perjuicios para los contribuyentes derivados de dicha actuación. Según la STS de 4 de octubre de 2022, recurso n.º 518/2020, la razón última por la cual es exigible una actuación y un comportamiento diligente por parte de las Administraciones públicas conforme al principio de buena administración es evitar que los administrados se vean perjudicados en sus intereses y en este caso, ni la AEAT ni el TEAC han ajustado su actuación al principio de buena administración, dando lugar a las disfunciones que se han examinado y privando a los contribuyentes afectados del derecho al ajuste bilateral por operaciones vinculadas, lo que ha redundado en un evidente perjuicio para sus intereses. La infracción del principio de buena administración se deriva que no pueda obtener la Administración ventaja alguna, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non valet*). La solución propuesta por la Administración desatiende lo verdaderamente importante en estos casos, que es garantizar que la infracción no llegue a producirse (*ex ante*) y no simplemente corregir, reducir o paliar sus consecuencias (*ex post*). La solución a la ruptura de la bilateralidad del ajuste por operaciones vinculadas provocada por la AEAT y del TEAC debe ser la de considerar que sea la parte de la regularización que aquél dejó firme en vía económico-administrativa, es decir, la relativa al IS de las sociedades, la que determine el criterio a seguir en la valoración de las operaciones vinculadas. Por tanto, en lógica correspondencia, la decisión en sede de IRPF del socio debe alinearse a lo resuelto por el TEAR en sede del IS de las sociedades vinculadas y debe anularse la resolución impugnada y las liquidaciones de las que trae causa.

Síguenos en...

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0000709/2020****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 05274/2020****Demandante: Ruperto****Procurador: LUIS DE VILLANUEVA FERRER****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO****S E N T E N C I A Nº:****Ilma. Sra. Presidente:**D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA**Ilmos. Sres. Magistrados:**D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURERD<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a treinta y uno de enero de dos mil veinticinco.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Cuarta) ha visto los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 709/2020, interpuesto por D. Ruperto, que interviene representado por D. Luís De Villanueva Ferrer y defendido por D. Daniel Tarroja Piera, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 12 de marzo de 2020, por la que se estimó en parte el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña (TEAR de Cataluña), de 21 de diciembre de 2015, por la que se estimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el recurrente contra los acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2006 y 2007 a 2009 y los acuerdos sancionadores correspondientes.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

1.El 9 de julio de 2020, D. Ruperto interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, por la que se estimó en parte el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la Resolución del TEAR de Cataluña, de 21 de diciembre de 2015, por la que se estimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el recurrente contra los acuerdos de liquidación por el concepto IRPF de los ejercicios 2006 y 2007 a 2009 y los acuerdos sancionadores correspondientes.

2.Por decreto de 13 de julio de 2020 se admitió a trámite el recurso.

3.El 8 de octubre de 2021, D. Ruperto formuló demanda por la que solicitó a la Sala que dictara sentencia "por la que, estimando íntegramente lo argumentado, se anule la resolución dictada por el TEAC, en lo que se refiere a la reclamación económico-administrativa confirmatoria de los Acuerdos de liquidación y de resolución del procedimiento sancionador impugnados, con acogimiento de los fundamentos jurídicos expuesto en el cuerpo de este escrito y con expresa imposición en costas a la Administración demandada".

4.El 10 de diciembre de 2021, la Administración contestó a la demanda y solicitó a la Sala la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

5.Por auto de 14 de diciembre de 2021 se resolvió sobre la prueba con el resultado que obra en autos.

Síguenos en...



6. Concluidas las actuaciones, por providencia de 3 de enero de 2025 se señaló el día 22 de enero de 2025 para la votación y fallo del recurso.

7. El 22 de enero de 2025 se votó y falló el recurso con el resultado que se expresará a continuación.

Ha sido Magistrado ponente D. Rafael Villafáñez Gallego, quien expresa el parecer de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- Objeto del recurso.**

1. D. Ruperto impugna la Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, por la que se estimó en parte el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la Resolución del TEAR de Cataluña, de 21 de diciembre de 2015, por la que se estimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el recurrente contra los acuerdos de liquidación por el concepto IRPF de los ejercicios 2006 y 2007 a 2009 y los acuerdos sancionadores correspondientes.

2. La parte actora solicita la anulación de la resolución impugnada.

3. La Administración interesa la desestimación del recurso.

### **SEGUNDO.- Posición de las partes.**

4. La parte actora fundamenta sus pretensiones en los siguientes motivos de impugnación:

Primero.- Interposición intempestiva del recurso de alzada ordinario contraria a lo dispuesto por el artículo 241.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Segundo.- Ruptura del principio de bilateralidad del ajuste contraria al artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y al principio de buena administración previsto en los artículos 41 y 42 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) e inferido de los artículos 9.3 y 103 CE.

Tercero.- Improcedente regularización por aplicación incorrecta del método de operaciones vinculadas contraria al artículo 16 del TRLIS. Imposibilidad de subsanar en vía administrativa los errores efectuados en el curso del procedimiento inspector.

Cuarto.- Aplicación incorrecta del método de valoración normal de mercado del precio libre comparable (CUP). Vulneración del artículo 16.4.a) del TRLIS en relación con las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Quinto.- Improcedencia de las sanciones impuestas por ausencia del elemento objetivo del tipo infractor. infracción del artículo 183.1 de la LGT, en relación con el artículo 191 del mismo Texto Legal.

Sexto.- Improcedencia de las sanciones impuestas por ausencia de justificación del elemento subjetivo del tipo infractor y motivación insuficiente contraria al artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Ley 39/2015), en relación con los artículos 211 y 183 de la LGT.

5. La Administración se opone a la estimación de la demanda por los siguientes motivos:

Primero.- El recurso de alzada se interpuso dentro de plazo por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. Desviación procesal: cuestión nueva.

Segundo.- Sobre la ruptura de la bilateralidad del ajuste, procede conocer el fondo del asunto sobre las cuestiones planteadas en torno a la regularización tributaria del socio, en cuanto se asegura para el futuro la bilateralidad del ajuste de las sociedades intermediadas por el mismo que puedan derivarse de la sentencia que imponga con carácter definitivo el criterio definitivo en cuanto a la completa regularización practicada socio-sociedades en un supuesto de servicios personalísimos.

Tercero.- Sobre el método de valoración entre partes vinculadas en servicios personalísimos: el comparable interno como criterio para determinar el precio normal de mercado.

Cuarto.- Procedencia de las sanciones impuestas: el elemento objetivo del tipo infractor. principio de culpabilidad.

### **TERCERO.- Antecedentes de interés.**

6. Para la decisión del presente recurso demos tener en cuenta los siguientes antecedentes de interés:

i. D. Ruperto, presentador de programas de radio y televisión, ha sido en los ejercicios 2006 a 2009, ambos incluidos, administrador y socio de las entidades Micro Producciones, S.L. (MP) y Wooloomooloo, S.L. (WO).

Síguenos en...



- ii. MP se constituyó el 27 de septiembre de 1997, según el libro registro de socios de la entidad desde el 28 de junio de 2001 el 97,50 por ciento del capital social pertenece a D. Ruperto y el 2,50 por ciento restante a D. Adriano. Figura de alta en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 999, "Otros servicios NCOP".
- iii. Hasta agosto de 2006, MP percibió ingresos procedentes de los servicios prestados por D. Ruperto como presentador de televisión. A partir de agosto de 2006 estos ingresos los pasó a percibir WO. En los años 2006 y siguientes la entidad MP percibe rentas procedentes del patrimonio acumulado con esos ingresos, en particular rentas del arrendamiento de inmuebles.
- iv. WO se constituyó el 26 de noviembre de 2002 con un capital social de 61.000 euros, representado en participaciones sociales que fueron suscritas por D. Ruperto y por D. Adriano con un valor nominal respectivo de 60.500 euros y 500 euros. Figura de alta en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 9.611, "Producción de películas cinematográficas".
- v. En los años 2006 a 2009, ambos inclusive, su actividad se ha limitado a la cesión de los servicios que D. Ruperto le prestaba.
- vi. El 21 de marzo de 2010 se notificó a D. Ruperto el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación respecto del IRPF, ejercicios 2006 a 2009.
- vii. En idéntica fecha se iniciaron actuaciones inspectoras respecto de las dos sociedades mercantiles vinculadas a D. Ruperto, MP y WO, por los conceptos tributarios Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2006 a 2009.
- viii. Tras las actuaciones inspectoras fue regularizada la situación tributaria de Ruperto y de las sociedades vinculadas MP y WO, como consecuencia de la incorrecta valoración a precios de mercado de los servicios prestados por el primero a las segundas, lo que determinó en términos generales que los ingresos de las sociedades pasaran tributar en sede de la persona física y, por tanto, por el IRPF y no por el concepto tributario IS.
- ix. La Inspección utilizó como comparable para la valoración de los servicios el valor fijado en los servicios prestados por dichas sociedades a terceros con deducción de los gastos correlacionados, al entender que se trataba de servicios personalísimos en los que las específicas cualidades profesionales del interesado constituyeron la razón fundamental de la contratación.
- x. Así, la Inspección entendió que las entidades no disponían de medios materiales y personales suficientes, excluido el interesado, para la prestación de los servicios contratados, no adicionando, en consecuencia, valor alguno a la prestación de los mismos.
- xi. Como resultado de la regularización expuesta, se dictaron los siguientes acuerdos de liquidación:
- (a) En sede de Ruperto:
- Acuerdo de liquidación, con número de referencia NUM000, por el que fue regularizado el concepto tributario IRPF ejercicio 2006, determinándose una deuda a ingresar de 209.059,65 euros.
  - Acuerdo de liquidación con número de referencia NUM001, por el que fue regularizado el concepto tributario IRPF ejercicio 2007 al 2009, determinándose una deuda a ingresar de 503.227,38 euros.
  - Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia NUM002, por el que fue impuesta una sanción tributaria derivada de la regularización del 2006 en importe de 27.373,16 euros.
  - Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia NUM003, por el que fue impuesta una sanción tributaria derivada de la regularización del 2007 al 2009 en importe de 91.742,64 euros.
- (b) En sede de la sociedad MP:
- Acuerdo de liquidación con número de referencia NUM004, por el que fue regularizado el concepto tributario IS, ejercicios 2006 a 2008, acordándose una devolución en importe de 67.290,12 euros a favor de la sociedad.
- (c) En sede de la sociedad WO:
- Acuerdo de liquidación, con número de referencia NUM005, por el que fue regularizado el concepto tributario IS, ejercicios 2006 a 2009, acordándose una devolución en importe de 306.724,23 euros.
- xii. Los anteriores acuerdos de liquidación y sancionadores, tanto en sede de D. Ruperto como en sede de las sociedades vinculadas, fueron impugnados ante el TEAR de Cataluña, sustanciándose en procedimientos diferentes.

- xiii. El 23 de marzo de 2016 y el 30 de marzo de 2016 fueron notificadas a D. Ruperto y a la AEAT, respectivamente, las resoluciones dictadas por el TEAR de Cataluña en sesión de 21 de diciembre de 2015 y que afectaban al recurrente y a las sociedades vinculadas.
- xiv. Las reclamaciones económico-administrativas número NUM006 y acumuladas NUM007, NUM008 y NUM009, interpuestas por D. Ruperto, fueron estimadas y se acordó la anulación de los actos impugnados.
- xv. La reclamación económico-administrativa número NUM010 interpuesta por la entidad MP fue estimada en parte y se ordenó la anulación de la liquidación practicada para que fuera sustituida por otra conforme a lo dispuesto en los fundamentos de la resolución del TEAR de Cataluña.
- xvi. Del mismo modo, la reclamación económico-administrativa número NUM011, interpuesta por la entidad WO fue estimada en parte y se ordenó la anulación de la liquidación practicada para que fuera sustituida por otra conforme a lo dispuesto en los fundamentos de la resolución del TEAR de Cataluña.
- xvii. El 26 de abril de 2016, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso, al amparo del artículo 241.3 de la LGT, recurso ordinario de alzada contra la resolución estimatoria del TEAR de Cataluña de 21 de diciembre de 2015, recaída en la reclamación NUM006 y acumuladas NUM007, NUM008 y NUM009, respecto de D. Ruperto.
- xviii. Las resoluciones dictadas por el TEAR de Cataluña el mismo día 21 de diciembre de 2015, por las que se acordaba la estimación parcial de las reclamaciones presentadas por las sociedades vinculadas MP y WO no fueron objeto de recurso por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, deviniendo firmes.
- xix. Por Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, se estimó en parte el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la Resolución del TEAR de Cataluña, de 21 de diciembre de 2015, por la que se estimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el recurrente contra los acuerdos de liquidación por el concepto IRPF de los ejercicios 2006 y 2007 a 2009 y los acuerdos sancionadores correspondientes.
- xx. Según el TEAC, al no haberse adicionado valor alguno con la interposición de la sociedad, resultaba acertado el criterio de la Inspección de proceder a la determinación del valor de las operaciones tomando como referencia el precio satisfecho a la sociedad por terceros independientes en contraprestación por un servicio idéntico (FD 6).
- xxi. "Siendo así, sólo cabe considerar ajustada a derecho la valoración de la Administración, en tanto que el valor de mercado tomado como referencia es aquel que estuvieron dispuestas a satisfacer aquellos clientes independientes que quisieron contar con los servicios del interesado, fijado libremente entre las partes, siendo este comparable interno plenamente adecuado tal y como resulta del análisis de comparabilidad expuesto en el acuerdo de liquidación" afirma el TEAC en este punto (FD 6).
- xxii. El TEAC descartó la aplicación a este caso de la presunción establecida en el art. 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, al considerar que no se cumplían los requisitos exigidos por la norma para que dicha presunción pudiese operar (FD 7).
- xxiii. Por lo que se refiere a las sanciones derivadas de la infracción del art 191 LGT, el TEAC estimó procedente su imposición, al concurrir tanto su elemento objetivo como subjetivo (FD 8).
- xxiv. En cambio, anuló la sanción impuesta por la regularización del ejercicio 2009, tipificada en el artículo 16.10 del TRLIS, por el incumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas cuando se ha practicado corrección valorativa, al haber desaparecido la mención a la inexactitud de la documentación en la redacción del precepto contenida en el artículo 18.13.2º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (FD 9).

#### **CUARTO.- Sobre la interposición intempestiva del recurso de alzada ordinario por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.**

7. Según el recurrente, cuando el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el recurso de alzada ordinario el día 26 de abril de 2016, ya había transcurrido el plazo de un mes previsto en el art. 241.1 de la LGT.

8. Por una parte, porque entiende que ese plazo debe computarse desde el 16 de marzo de 2016, fecha en que la resolución impugnada fue remitida por el TEAR de Cataluña al Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

9. Por otra parte, porque considera que el documento que debería acreditar la fecha exacta de recepción de la resolución del TEAR de Cataluña en cualquier registro de la AEAT no figura en

el expediente administrativo, pese a las reiteradas solicitudes de su complemento efectuadas por el recurrente.

10. En consecuencia, concluye que el recurso de alzada ordinario fue interpuesto de forma intempestiva, toda vez que la resolución del TEAR de Cataluña fue notificada el 16 de marzo de 2016 y el recurso de alzada ordinario fue interpuesto en fecha 26 de abril de 2016, esto es, superado el plazo de un mes fijado por el artículo 241.1 de la LGT.

11. La Administración opone que esta cuestión no fue planteada en la vía administrativa previa, a pesar de haber tenido la oportunidad de hacerlo, por lo que su introducción de forma completamente novedosa en sede de revisión jurisdiccional constituye un supuesto de desviación procesal.

12. Además, alega que en el expediente administrativo sí consta la fecha en que la AEAT recibió la notificación de la resolución del TEAR de Cataluña, el 30 de marzo de 2016, por lo que el recurso de alzada ordinario interpuesto el 26 de abril de 2016 se presentó dentro del plazo previsto en el art. 241.1 de la LGT.

13. Respecto a la objeción planteada por el Abogado del Estado, debemos descartarla en la medida en que el Tribunal Supremo ha negado la existencia de cuestiones nuevas allí donde los órganos económico-administrativos debieron pronunciarse de oficio y no lo hicieron, como sucede en relación con la extemporaneidad de un recurso de alzada (en este sentido, sentencia de 6 de julio de 2009, rec. 2821/2003, FJ 2 y jurisprudencia citada).

14. En cuanto a la extemporaneidad del recurso de alzada, el art. 241.1 de la LGT establece que, contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

15. En este caso, constan en el expediente dos notificaciones a la AEAT de la resolución del TEAR de Cataluña.

16. En el documento titulado "expte 1.01 Remisión R alzada", figura otra copia de la notificación de la resolución con un sello del registro general de la AEAT de fecha 30 de marzo de 2016.

17. En el documento titulado "expte 147. Notificación fallo", figura una copia de la notificación de la resolución con un sello del registro general de la AEAT de fecha 11 de abril de 2016.

18. Sobre la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el Tribunal Supremo ha fijado la siguiente doctrina jurisprudencial (por todas, sentencia de 9 de mayo de 2023, rec. 3267/2019, FJ 3):

"1) A los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3) El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados órganos legitimados para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento".

19. En este caso, ha quedado justificado que la resolución del TEAR de Cataluña fue notificada a la AEAT el 30 de marzo de 2016, tomando al efecto la primera de las dos fechas que constan en el expediente.

20. Así lo manifestó el Director del Departamento en su recurso de alzada ("expte 1.01 Remisión R alzada"), sin que conste que la resolución impugnada hubiera sido conocida en fecha anterior

por otros órganos de la misma Administración, siendo el 30 de marzo de 2016, por tanto, el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada.

21. Por tanto, entre el 30 de marzo de 2016, en que se notificó a la AEAT la resolución del TEAR de Cataluña, y el 26 de abril de 2016, en que se interpuso el recurso de alzada, no había transcurrido el plazo de un mes previsto en el art. 241.1 de la LGT.

22. No desvirtúa la conclusión expuesta la alegación de la demanda relativa a la desatención de las solicitudes de complemento del expediente en orden a la determinación de la fecha exacta en que se notificó a la AEAT la resolución del TEAR de Cataluña.

23. Conclusión que se alcanza por cuanto, en este caso, sí consta efectivamente acreditado en el expediente que dicha notificación se produjo, como fecha más temprana, el día 30 de marzo de 2016.

24. No concurre, por tanto, la premisa a la que se anuda la jurisprudencia sobre la imputación a la Administración de las consecuencias de la falta de elementos en el expediente (por ejemplo, en sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2014, rec. 3754/2013, FJ 9).

25. Se desestima el motivo de impugnación.

#### **QUINTO.- Sobre la ruptura de la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas.**

26. Según el recurrente, el presente caso tiene su origen en tres procedimientos inspectores por los que se regularizó de forma simultánea las correspondientes operaciones vinculadas entre el socio - D. Ruperto - y dos entidades vinculadas -MP y WO-, asegurándose por el órgano inspector la homogeneidad y coherencia del ajuste bilateral practicado. Tras la impugnación ante el TEAR de Cataluña de los acuerdos de liquidación y sancionadores derivados, las reclamaciones económico- administrativas fueron estimadas, con anulación de los acuerdos impugnados y con la consecuente eliminación de los ajustes practicados.

27. De todas estas resoluciones dictadas por el TEAR de Cataluña en la misma fecha, 21 de diciembre de 2015 el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT únicamente recurrió en alzada ante el TEAC la concerniente a la regularización del socio persona física - D. Ruperto -, deviniendo firmes las relativas a las entidades vinculadas MP y WO.

28. Al estimar el TEAC el recurso de alzada, ha tenido lugar la supervivencia de la regularización practicada únicamente respecto de aquella parte de la operación vinculada que resulta desfavorable para el contribuyente -el aumento de ingresos para el socio-, mientras que ha decaído el correlativo aumento del gasto para las sociedades a través de las que se facturaban los trabajos realizados -MP y WO-.

29. En efecto, señala la demanda, con las resoluciones del TEAR de Cataluña en sede de las sociedades MP y WO -que no fueron recurridas y han devenido firmes-, al eliminarse el ajuste practicado por la Agencia Tributaria, dichas entidades tuvieron que ingresar por el concepto tributario IS unas magnitudes de 97.510,53 euros -en el caso de MP- y de 432.076,82 euros -en el caso de WO-.

30. "Con la resolución del TEAC impugnada se produce un incremento de los rendimientos de mi representado, como hemos referido previamente, sin posibilidad de trasladar el correlativo gasto en sede de las sociedades MP y WO y de solicitar la consecuente devolución, lo cual es una muestra irrefutable de la quiebra del principio de bilateralidad y de que la Administración se ha enriquecido injustamente por medio de una práctica contraria a los principios de buena fe procesal y de buena administración", afirma la demanda a este respecto.

31. Con ello, añade la demanda, se ha producido la ruptura de la bilateralidad del ajuste, contraria al artículo 16 del TRLIS, así como un enriquecimiento injusto vedado por el Tribunal Supremo, todo ello por medio de una práctica contraria al principio de buena administración regulado en los artículos 41 y 42 de la CDFUE e inferido de los artículos 9.3 y 103 CE, que impone a la Administración la obligación de llevar a cabo una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las posibles disfunciones derivadas de su actuación.

32. La parte actora refiere también que el criterio interpretativo que defiende a través de este motivo de impugnación ha sido acogido en la Resolución del TEAC 00/05109/2016/52/00, de 2 de febrero de 2021.

33. La Administración, en cambio, afirma que procede el análisis de fondo de la cuestión planteada en este proceso contencioso- administrativo, sin perjuicio de trasladar las eventuales consecuencias a la situación tributaria de las sociedades a través en su caso de los procedimientos de revisión de actos firmes o del recurso extraordinario de revisión, previstos por la Ley General Tributaria en supuestos de actuaciones firmes en vía administrativa.

34. Sostener lo contrario supondría, en su opinión, la posibilidad de un defecto de jurisdicción para la Sala, en cuanto quedaría privada para conocer con plenitud las pretensiones de las partes en relación con el objeto del proceso.

35. Por tanto, concluye la Administración, nada obsta a una bilateralidad en el ajuste con carácter definitivo en el futuro. No existe en este caso situación de cosa juzgada ni formal ni materialmente derivada de sentencias firmes de otros Tribunales, que valoren hechos de forma discrepante, sino a una interpretación jurídica de un órgano económico-administrativo que no vincula a la Sala.

36. El carácter bilateral de los ajustes por operaciones vinculadas se encuentra recogido en el art. 16.1.2º del TRLIS en la redacción aplicable *ratione temporis*, al que se remite el art. 41 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), al disponer que la Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan 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 que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

37. Pues bien, nos encontramos ante un caso en que la AEAT ha seguido simultáneamente procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas (D. Ruperto y las entidades vinculadas MP y WO), iniciando al efecto tres procedimientos inspectores en la misma fecha 21 de marzo de 2010.

38. De esta forma se han garantizado plenamente, en fase de inspección, los fines perseguidos por la regulación procedimental que resulta de aplicación ( art. 41 de la LIRPF y art. 16 del TRLIS), según lo que se deriva de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en este sentido, sentencia de 27 de octubre de 2023, rec. 3445/2022, FJ 2).

39. Por un lado, se asegura desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, ha quedado asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada (en este sentido, sentencia de 27 de octubre de 2023, rec. 3445/2022, FJ 2).

40. Estos mismos fines también han quedado garantizados en vía de revisión económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, pues el referido órgano económico-administrativo dictó en fecha 21 de diciembre de 2015 tres resoluciones estimatorias de las reclamaciones interpuestas por D. Ruperto y por las sociedades vinculadas MP y WO, anulando los ajustes practicados por la Administración Tributaria.

41. El problema se suscita en relación con la actuación del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en vía de recurso de alzada, al limitar su impugnación a las resoluciones del TEAR de Cataluña que anulaban la parte del ajuste relativa al socio.

42. En virtud de esta decisión, la única parte del ajuste que se mantuvo en revisión fue la relativa al IRPF del socio, mientras que devino firme la parte relativa al IS de las sociedades.

43. De este modo, como señala el recurrente en la demanda, la actuación del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT provocó, en vía de revisión ante el TEAC, la ruptura de la bilateralidad del ajuste que hasta ese momento se había mantenido.

44. Además, la ruptura de la bilateralidad del ajuste se produjo en perjuicio de los contribuyentes afectados por la regularización de las operaciones vinculadas en la medida en que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT únicamente impugnó en alzada la parte que le resultaba desfavorable al socio (quedando abierta la posibilidad de aumentar los ingresos del socio, como de hecho ocurrió), mientras que dejó firme la anulación por el TEAR de Cataluña de la parte que resultaba favorable a las sociedades (quedando clausurada la posibilidad de aumentar los gastos correlacionados de las sociedades), lo que a su vez determinó que las sociedades vinculadas MP y WO tuvieran que ingresar, respectivamente, 97.510,53 euros y 432.076,82 euros por el concepto tributario IS.

45. La confirmación de la regularización de las operaciones vinculadas en sede del socio supuso la plena asunción por el TEAC de la ruptura del carácter bilateral del ajuste, iniciada por la actuación impugnatoria del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, y la confirmación de los perjuicios para los contribuyentes derivados de dicha actuación.

46. En efecto, como resultado de la decisión impugnatoria del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y del pronunciamiento del TEAC, la regularización de la situación tributaria por operaciones vinculadas quedó confirmada en la parte relativa al IRPF del socio D. Ruperto (aumento de los ingresos para el socio) y anulada en la parte relativa al IS de las sociedades vinculadas (aumento de los gastos correlacionados).

47. Como también se señala en la demanda, la actuación del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y la decisión del TEAC, así caracterizadas, resultan contrarias al derecho al ajuste bilateral por operaciones vinculadas y han dan lugar al resultado contrario, con el consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración tributaria (en este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2022, rec. 3175/2021, FJ 3).

48. Por otro lado, se trata también de una actuación y una decisión contrarias al principio de buena administración, que también se invoca por el recurrente en la demanda.

49. Como ha declarado el Tribunal Supremo, a la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva (por ejemplo, en sentencia de 29 de octubre de 2020, rec. 5442/20018, FJ 6).

50. Según el Tribunal Supremo, la razón última por la cual es exigible una actuación y un comportamiento diligente por parte de las Administraciones públicas conforme al principio de buena administración es evitar que los administrados se vean perjudicados en sus intereses (sentencia de 21 de marzo de 2024, rec. 364/2023, FJ 4).

51. En este caso, ni el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT ni el TEAC han ajustado su actuación al principio de buena administración, dando lugar a las disfunciones que se han examinado y privando a los contribuyentes afectados del derecho al ajuste bilateral por operaciones vinculadas, lo que ha redundado en un evidente perjuicio para sus intereses.

52. Finalmente, la impugnación selectiva del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y la decisión del TEAC, al propiciar y consolidar la ruptura de la simetría, coherencia y homogeneidad que inspiran el derecho al ajuste bilateral por operaciones vinculadas, contradicen el principio de objetividad que debe regir la actuación administrativa por mandado del art. 103.1 CE y que, *ex vi termini*, obligaba a garantizar la revisión de la regularización acordada por la Administración tributaria en su integridad y no sólo de aquella parte que beneficiaba al contribuyente en virtud de la decisión del TEAR de Cataluña (en este sentido, sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2020, rec. 3687/2017, FJ 3.4).

53. Las conclusiones anteriores no quedan desvirtuadas por las razones opuestas por el Abogado del Estado en su contestación.

54. Ningún defecto de jurisdicción resulta apreciable en este caso, concepto que el Tribunal Supremo entiende que alude exclusivamente a los casos de decisiones judiciales que desconozcan los límites de esta jurisdicción respecto de otros órdenes jurisdiccionales o de los demás poderes del Estado (en este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2018, rec. 2980/2016, FJ 4).

55. Por el contrario, no existe defecto de jurisdicción cuando la sentencia se dicta en el normal ejercicio de la jurisdicción y dentro del ámbito de atribuciones propias del orden contencioso-administrativo (en este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2018, rec. 2980/2016, FJ 4) que, en nuestra opinión, es lo que aquí sucede.

56. Por otra parte, la eventual corrección de la ruptura de la bilateralidad del ajuste a través de un ulterior procedimiento de revisión como los aludidos en la contestación a la demanda tampoco resulta un remedio satisfactorio para corregir las disfunciones e infracciones declaradas.

57. Recordemos que ha sido la propia actuación de la Administración la que ha provocado tales disfunciones e infracciones.

58. Según la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2022 (rec. 5518/2020, FJ 4.1), de la infracción del principio de buena administración se deriva que no pueda obtener la

Administración ventaja alguna, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non valet*).

59. Además, la solución propuesta por la Administración desatiende lo verdaderamente importante en estos casos, que es garantizar que la infracción no llegue a producirse (*ex ante*) y no simplemente corregir, reducir o paliar sus consecuencias (*ex post*).

60. La solución a la ruptura de la bilateralidad del ajuste por operaciones vinculadas provocada por la actuación del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y del TEAC, por tanto, debe ser la de considerar que sea la parte de la regularización que aquél dejó firme en vía económico-administrativa, es decir, la relativa al IS de las sociedades, la que determine el criterio a seguir en la valoración de las operaciones vinculadas.

61. Por tanto, en lógica correspondencia, la decisión en sede de IRPF del socio debe alinearse a lo resuelto por el TEAR de Cataluña en sede del IS de las sociedades vinculadas.

62. Procede, en definitiva, anular la resolución impugnada y las liquidaciones de las que trae causa.

63. Se estima el motivo de impugnación.

#### **SEXTO.- Sobre la legalidad de las sanciones.**

64. Anulada las liquidaciones del IRPF de los ejercicios 2006 y 2007 a 2009, también deben anularse las sanciones correspondientes a la referida regularización.

#### **SÉPTIMO.- Decisión del recurso.**

65. Se estima el recurso.

66. En consecuencia, se anula la resolución impugnada y los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

67. Sin necesidad de examinar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes, pues su estimación o desestimación no modificaría el resultado expuesto.

#### **OCTAVO.- Costas.**

68. Se imponen las costas a la Administración al haberse estimado el recurso, conforme a lo establecido en el art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

#### **FALLO**

En el recurso contencioso-administrativo n.º 709/2020, interpuesto por D. Ruperto contra la Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, por la que se estimó en parte el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la Resolución del TEAR de Cataluña, de 21 de diciembre de 2015, por la que se estimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el recurrente contra los acuerdos de liquidación por el concepto IRPF de los ejercicios 2006 y 2007 a 2009 y los acuerdos sancionadores correspondientes, debemos:

1º.- Estimar el recurso.

2º.- Anular la resolución impugnada y los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

3º.- Imponer las costas a la Administración.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.-**La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

