

EDJ 2015/175639

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 8-9-2015, nº 889/2015, rec. 548/2013

Pte: Zarzalejos Burguillo, José Ignacio

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	3
FALLO	12

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

ACTAS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

VALOR PROBATORIO

ACTAS DE CONFORMIDAD

ACTO ADMINISTRATIVO

CLASES

Actos propios

Efectos

Del administrado

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

RÉGIMEN JURÍDICO

OPERACIONES VINCULADAS

INFRACCIONES Y SANCIONES

INCONGRUENCIA

EN GENERAL

CONGRUENCIA

Concepto y alcance

INFRACCIONES Y SANCIONES; DERECHO SANCIONADOR

SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Principios

Culpabilidad

JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

PROCEDIMIENTOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Tribunales Económico-Administrativos

Regional

Recursos

Procedimiento

Resolución

NORMA JURÍDICA

FRAUDE DE LEY

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre 2011. Medidas de agilización procesal

Cita Ley 36/2006 de 29 noviembre 2006. Medidas para prevención del fraude fiscal

Cita art.16 de 1777/2004 de 30 julio 2004. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades

Cita art.16 de RDL 4/2004 de 2 julio 2004. Se adoptan determinadas medidas relacionadas con daños ocasionados por el accidente del buque «Prestige»

Cita art.45 de RDL 3/2004 de 25 junio 2004. Racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional e incremento de su cuantía

Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita RDLeg. 3/2004 de 5 marzo 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
Cita art.248 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial
Cita art.24.2 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Jurisprudencia

Cita STC Sala 2ª de 14 julio 2003 (J2003/50523)
Cita STC Sala 2ª de 19 junio 1995 (J1995/2616)
Cita STC Pleno de 26 abril 1990 (J1990/4435)

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0010186

Procedimiento Ordinario 548/2013

Demandante: D. /Dña. Efrain

PROCURADOR D. /Dña. VICTORIO VENTURINI MEDINA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 889

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ormosa Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a ocho de septiembre de dos mil quince.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 548/2013, interpuesto por el Procurador D. Victorio Venturino Medina, en representación de D. Efrain , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de febrero de 2013, que desestimó las reclamaciones núms. NUM000, NUM001 y NUM002, deducidas contra liquidación, sanción y acuerdo que exigió la reducción de la sanción en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 y 2006; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida, así como el procedimiento inspector y liquidación derivada del mismo y el acuerdo de imposición de sanción.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- Por auto de fecha 19 de noviembre de 2013 se acordó el recibimiento a prueba del recurso, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 8 de septiembre de 2015, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de febrero de 2013, que desestimó las siguientes reclamaciones planteadas por el actor:

1.- Reclamación nº NUM000, deducida contra liquidación derivada de acta de conformidad relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 y 2006, por importe de 138.279€10 euros.

2.- Reclamación nº NUM001, deducida contra acuerdo sancionador de 30 de agosto de 2010 por el impuesto y ejercicios citados, por importe reducido de 30.430€70 euros.

3.- Reclamación nº NUM002, deducida contra el acuerdo de fecha 27 de septiembre de 2010 que exigió el pago de todas las reducciones aplicadas en dicha sanción, por importe total de 27.532€55 euros.

SEGUNDO.- La resolución recurrida trae causa del acta de conformidad A01- NUM003, incoada el 21 de abril de 2010 por la Inspección de los Tributos al actor en relación con los ejercicios 2005/2006 del IRPF, en la que, en esencia, se hace constar lo siguiente:

El sujeto pasivo presentó declaraciones por los periodos comprobados, consignando rendimientos netos del trabajo de 37.949€52 euros en el ejercicio 2005 y de 80.891€01 euros en el ejercicio 2006, resultando de las mismas unas cuotas a ingresar de 2.845€82 y 14.075€57 euros, respectivamente.

Las bases imponibles (detalladas por periodos de liquidación en el apartado 4 del acta) han sido fijadas por el método de estimación directa, modificándose los datos declarados por los siguientes motivos:

En los periodos a los que se refiere la comprobación, D. Efrain tenía una participación del 100 por 100 en la entidad Carbonell Sánchez-Gijón Pablo 3 S.L. (en adelante Toloncia S.L.).

En las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio procede practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en el art. 16 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1777/2004.

En el ejercicio 2005 Toloncia S.L. obtuvo unos ingresos de explotación por importe de 146.728€25 euros, de los cuales:

- 137.947€97 euros correspondieron a facturas emitidas por dicha entidad a La Forma D, S.L., por la colaboración de D. Efrain en diversas obras teatrales, programas de televisión y festivales.

- 1.500€00 euros correspondieron a una factura emitida a Patronato Municipal de Turismo de Huelva.

- 1.000€00 euros correspondieron a la factura emitida al Ayuntamiento de Medina del Campo.

- 2.832€00 euros a la factura emitida a Multiprensa y Mas, S.L.

- 3.448€28 euros a la factura emitida a Técnica y Asesoramiento de Producción.

En el ejercicio 2006 Toloncia S.L. obtuvo unos ingresos de explotación por importe de 295.717€99 euros, de los cuales:

- 279.721€58 euros correspondieron a facturas emitidas por dicha entidad a La Forma D, S.L. por la colaboración de D. Efrain en diversas obras teatrales, programas de televisión y festivales.

- 1.800€00 euros a la factura emitida por dicha entidad a TVE, S.A.

- 900€00 euros a la factura emitida a Hachette Filipacchi, S.A.

- 3.000€00 euros a la factura emitida por dicha entidad a Globo Media, S.A.

- 8.024€00 euros por facturas emitidas a Multiprensa y Mas, S.L.

- 68€96 euros por la factura emitida a BMG Music España, S.A..

- 400€00 euros a la factura emitida a Diario El País, S.L.

- 600€00 euros a la factura emitida a Instituto Andaluz.

- 1.200€00 euros a la factura emitida a Veranda Televisió, S.A.

Las retribuciones del trabajo personal percibidas por D. Efrain procedentes de la entidad Toloncia S.L. fueron las siguientes: 37.632.772 euros en el ejercicio 2005 y 38.991.760 euros en el ejercicio 2006.

Las personas intervinientes en las operaciones descritas están vinculadas entre sí al ser D. Efrain el socio único de la entidad Toloncia S.L., con una participación del 100%, siendo el administrador único de la misma.

La operación a valorar es la prestación de trabajo personal realizada por D. Efrain a favor de la entidad Toloncia S.L., prestación que se concreta en la intervención del Sr. Efrain en diversas obras teatrales, programas de televisión, festivales y publicaciones.

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la Inspección, al valor normal de mercado, por lo siguiente:

Toloncia S.L. facturó a La Forma D en liquidación, S.L., y a otros, un total de 146.728.225 euros en 2005, precio pactado entre partes independientes, y sin embargo por esas intervenciones D. Efrain recibió de Toloncia unas retribuciones como trabajador por cuenta ajena por importe de 37.632.772 euros.

Y en el ejercicio 2006 la entidad Toloncia S.L. facturó fundamentalmente a La Forma D en liquidación, S.L., y a otros, 295.717.999 euros, precio también pactado entre partes independientes, y sin embargo por esas intervenciones D. Efrain recibió de Toloncia unas retribuciones como trabajador por cuenta ajena por importe de 38.991.760 euros.

Así, las retribuciones percibidas por D. Efrain como trabajador de la entidad Toloncia S.L. en los ejercicios 2005 y 2006 son muy inferiores al precio de mercado correspondiente a la prestación de trabajo personal efectuada por el Sr. Efrain a favor de dicha entidad.

De acuerdo con la normativa aplicable a los ejercicios 2005 y 2006, es condición de aplicabilidad de la regla de valoración en operaciones vinculadas que el precio convenido entre las personas o entidades intervinientes hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, considerando a estos efectos el conjunto de personas y entidades vinculadas.

En el presente caso se produce una menor tributación, ya que la retribución

satisfecha al Sr. Efrain por parte de Toloncia S.L. resulta inferior de forma sustantiva a la normal de mercado, lo que da lugar a una menor tributación en el IRPF correspondiente a D. Efrain, que no se compensa con la menor cuota tributaria que resultaría del ajuste en el IS correspondiente a Toloncia S.L.

Así, el valor normal de mercado correspondiente al ejercicio 2005 es de 107.509.433 euros, ya que el valor de los servicios facturados por Toloncia S.L. a sus clientes es de 146.728.225 euros, debiendo descontarse los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido Toloncia S.L., que son 39.218.782 euros.

Y el valor normal de mercado correspondiente al ejercicio 2006 asciende a 221.711.710 euros, pues el importe facturado por Toloncia S.L. a sus clientes fue de 295.717.999 euros y los gastos en que incurrió para la prestación de los servicios fue de 74.006.289 euros.

Toloncia S.L. es una sociedad que únicamente emite facturas, realiza la gestión de cobro de las mismas y efectúa pagos, parte de los cuales no están relacionados con el objeto de dicha sociedad. Se trata, por tanto, de una sociedad creada por el Sr. Efrain que no aporta valor añadido alguno a la actividad realizada por aquél, no asumiendo ningún riesgo.

Toloncia S.L. es una entidad que no tuvo dado de alta ningún trabajador dependiente, figurando exclusivamente D. Efrain como receptor de remuneraciones de personal por su participación en programas de televisión, presentaciones comerciales, convenciones, conferencias y publicaciones.

Además, Toloncia S.L. no dispone de medios materiales relevantes, siendo el elemento más importante de su activo una finca en Gargantilla de Lozoya (Madrid), destinada al uso particular de D. Efrain, motivo por el que no se admiten como deducibles los gastos relacionados con dicho inmueble, así como otros especificados en el acta que no están vinculados con la actividad.

Teniendo en cuenta la valoración efectuada por la Inspección, se incoa en la misma fecha acta de conformidad a la entidad Toloncia S.L. por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, a efectos de efectuar la correspondiente corrección. En tal acta se considera que el importe correspondiente a la prestación de trabajo personal realizada por el Sr. Efrain a favor de Toloncia S.L. es un gasto relacionado con la actividad de dicha entidad.

Por otro lado, el obligado tributario no consignó en su declaración del IRPF-2005 las cantidades percibidas por su actividad profesional de la Sociedad General de Autores en concepto de derechos de autor, que ascienden a 19.390.766 euros, con unas retenciones practicadas de 2.908.760 euros.

Por todo ello, la Inspección formuló propuesta de regularización referida a D. Efrain por los ejercicios 2005 y 2006 del IRPF incrementando la base imponible en los importes correspondientes, resultando una deuda tributaria de 138.279.710 euros (115.926.749 euros de cuota y 22.352.961 euros de intereses de demora).

El obligado tributario prestó su conformidad al acta, por lo que se entendió producida y notificada la liquidación de acuerdo con la citada propuesta por el transcurso del plazo de un mes contado a partir de la fecha del acta.

La Inspección dispuso, además, el inicio de procedimiento sancionador que concluyó por acuerdo de 30 de agosto de 2010, que apreció la comisión de una infracción leve del art. 191 de la Ley General Tributaria, consistente en dejar de ingresar en plazo la totalidad

o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, y que impuso sanción sobre la que se aplicó la reducción del 30% por conformidad con la regularización (17.388€98 euros) y la del 25% adicional a tenor del art. 188.3 de la LGT (10.143€57 euros), ascendiendo el importe de la sanción reducida a 30.430€70 euros.

Finalmente, por acuerdo de fecha 27 de septiembre de 2010, la Agencia Tributaria exigió al actor el pago de las reducciones practicadas sobre la citada sanción, por importe de 27.532€55 euros, al haberse interpuesto reclamación contra la liquidación.

TERCERO.- El actor solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida alegando, en resumen, que para ajustar su tributación se ha utilizado el régimen previsto para las operaciones vinculadas, procedimiento que considera inadecuado por tratarse de un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma previsto en el art. 15 de la Ley 58/2003, ya que, según la motivación del acta, la creación de la sociedad por el Sr. Efrain no creó ningún valor a la actividad y tan solo fue utilizada con el objetivo de obtener un ahorro fiscal, y a tenor del artículo citado existe conflicto en la aplicación de la norma cuando se minorra la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notablemente artificiosos o impropios para conseguir el resultado obtenido y cuya utilización no genera efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, siendo esos resultados los conseguidos por el obligado tributario, en opinión de la Administración; además, al tratarse de un conflicto en la aplicación de la norma, el art. 15.3 de la LGT excluye la imposición de sanciones. Y rechaza también el actor lo expuesto por el TEAR sobre la competencia exclusiva de la Inspección para acordar la apertura del procedimiento de conflicto, pues incumbe a ese órgano comprobar si concurren los elementos para tramitar dicho procedimiento y determinar si el cauce seguido por la Inspección es el correcto.

Por otro lado, la parte actora reclama la aplicación del último párrafo del art. 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004 alegando que la entidad Toloncia S.L. dispone de todos los medios necesarios para la prestación de los servicios

Cuestiona igualmente el método utilizado para la determinación del valor de la operación vinculada, alegando que la Inspección no ha realizado un análisis comparativo ni una valoración a precio de mercado, limitándose a no considerar a la sociedad para hacer tributar a la persona física por todos los rendimientos, de tal modo que ese análisis carece de fundamento y no tiene ninguna virtualidad porque sólo asimila la operación realizada por la sociedad con la realizada por la persona física, sin comparar esta operación con las realizadas por partes ajenas a las personas vinculadas.

Con respecto al acuerdo sancionador, el actor afirma que la conformidad con los hechos recogidos en el acta de inspección no significa que se acepte la existencia de infracción tributaria, reiterando que la utilización de la figura del conflicto en la aplicación de la norma excluye la imposición de sanción.

Expone a continuación las normas que han ido regulando en el tiempo las operaciones vinculadas para concluir que en los periodos objeto de comprobación esas operaciones no llevaban aparajadas obligaciones de documentación ni de valoración, por lo que no se puede derivar ningún tipo de culpabilidad por no valorar, en su caso, las operaciones vinculadas a valor de mercado, y por ello la diferencia surgida en la valoración no puede sancionarse al no existir dolo o culpa, ni siquiera a título de negligencia.

Añade que en el supuesto de que se considere la existencia de infracción en estos casos, debe aplicarse el efecto retroactivo de las normas sancionadoras más favorables, señalando que la cuantía resultante con la nueva normativa será la que se obtenga de multiplicar el ajuste o corrección por el 15 por 100, sin que proceda ningún mínimo.

El recurrente también considera que es erróneo calcular la sanción sobre la base de la cuota de la liquidación del IRPF, sin descontar lo que se devuelve a la sociedad, pues no puede haber infracción tributaria sobre unas cantidades que son devueltas por la Administración, ya que ningún perjuicio existe para la Hacienda Pública ni se produce falta de ingreso sobre dicha cuantía.

Por último, plantea la incongruencia de la resolución del TEAR por no haber resuelto las alegaciones formuladas en los apartados IV y V, lo que supone la infracción del art. 239 de la Ley General Tributaria.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en resumen, que el actor no ha realizado actos jurídicos al amparo de una norma de cobertura para eludir la aplicación de otra norma fiscal, ni ha realizado un negocio con fines distintos a los que le otorga el ordenamiento jurídico, por lo que no se trata de considerar ineficaz a efectos tributarios la sociedad Toloncia S.L., por fraude de ley, y tener por única existente una relación directa entre el recurrente y los clientes atribuidos a Toloncia. El recurrente se ha limitado a infringir la norma establecida por el art. 45 RDL 3/2004, que obliga a valorar la prestación por su valor normal de mercado e incluir el resultado en su autoliquidación.

Afirma seguidamente que el recurrente firmó en conformidad el acta origen de la liquidación, por lo que se presumen ciertos los hechos y elementos que determinan la deuda tributaria, salvo que pruebe haber incurrido en notorio error al aceptar tales hechos.

Agrega que el recurrente es propietario único de Toloncia S.L., sociedad que no añade ningún valor a la actividad realizada por el actor, no tiene medios materiales, ni empleados, ni proveedores destinados a la actividad, limitándose exclusivamente a emitir facturas a sus clientes y a contratar al actor para que obre ante los clientes. Y por ello no tiene explicación que las prestaciones realizadas por la sociedad a terceros durante los ejercicios fiscales 2005 y 2006 se valoraran en 146.728€25 y 295.717€99 euros, respectivamente (que hay que entender como valor de mercado) y que, por lo mismo, el trabajo y sueldo del recurrente a cargo de la sociedad valiera sólo 37.632€72 y 38.991€60 euros, razones por las que la Inspección aplicó el art. 45 del RDL 3/2004.

En cuanto a la sanción, aduce que el recurrente conocía su deber de tributar en IRPF con arreglo al verdadero valor de mercado de las prestaciones realizadas en favor de su sociedad, deber que dejó de cumplir, en el mejor de los casos, por una falta de diligencia,

dada además la claridad de la norma incumplida, de modo que procede confirmar el acuerdo sancionador, que detalla con la concreción necesaria los motivos que justifican la sanción y la valoración de la conducta culpable del recurrente, sin generalizaciones.

Señala a continuación que la base de la sanción es la cuantía no ingresada, conforme al art. 191 de la Ley General Tributaria.

Por último, considera no aplicable el invocado principio de retroactividad, pues el hecho de que el art. 45 RDL 3/2004 se remita a las reglas de valoración de las operaciones vinculadas del art. 16 de la LIS, no permite aplicar al recurrente el apartado 10 de dicho art. 16, sobre régimen sancionador. Y además el art. 16.10 de la LIS se refiere a dos concretas infracciones, que no son las que se sancionan en el caso del recurrente.

QUINTO.- Delimitado el ámbito del proceso e invirtiendo el orden en que han sido expuestos en la demanda los motivos de impugnación, hay que examinar en primer lugar, siguiendo un orden jurídico lógico, el motivo que denuncia la incongruencia de la resolución del TEAR de Madrid por no haber resuelto todas las cuestiones planteadas.

La congruencia implica el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho, normalmente de fondo, sobre las pretensiones planteadas por los interesados, de manera que incurre en incongruencia omisiva la resolución que deja sin resolver alguna de las peticiones que le han sido formuladas, si bien, como ha declarado el Tribunal Constitucional, no puede entenderse tal afirmación en el sentido de que es obligado constitucionalmente dar respuesta pormenorizada a cada una de las alegaciones planteadas por las partes, ya que no cabe hablar de omisión si la resolución responde a la pretensión principal y resuelve el tema planteado, siendo necesario distinguir entre las respuestas a las alegaciones deducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y estas últimas consideradas en sí mismas. Concretamente, en lo referido a las alegaciones, no puede entenderse vulnerado el derecho del interesado por el hecho de que no se dé respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las vertidas en el procedimiento, pues el derecho invocado puede satisfacerse, atendiendo a las circunstancias de cada caso, con una respuesta a las alegaciones de fondo que vertebran el razonamiento de las partes, aunque se dé una respuesta genérica o incluso aunque se omita esa respuesta respecto de alguna alegación que, a tenor de la respuesta ya obtenida, resulte secundaria (SSTC 91/1995, de 19 de junio, y 148/2003, de 14 de julio, entre otras).

Pues bien, en el presente caso la resolución del TEAR de Madrid no puede considerarse lesiva del derecho a recibir una respuesta fundada en Derecho, puesto que analizó las alegaciones básicas del reclamante y concluyó declarando la conformidad a Derecho de la liquidación y acuerdo sancionador impugnados, afirmando, en lo que ahora importa, que el contribuyente había actuado de modo culpable y que cometió la infracción tipificada en el art. 191 de la Ley General Tributaria, no siendo aplicable el art. 15 de dicha Ley por estar contemplado el supuesto analizado en el art. 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, y ello pone de relieve que la resolución del TEAR no ha incurrido en incongruencia omisiva dado que los argumentos expuestos para confirmar la sanción implican el íntegro rechazo de las alegaciones del reclamante, no apreciándose tampoco indefensión porque esas alegaciones han sido invocadas en la demanda y serán analizadas y resueltas en esta sentencia.

Por último, no está de más señalar que la consecuencia de la omisión que denuncia la parte actora sería la retroacción de las actuaciones para que el TEAR se pronunciase sobre las alegaciones que en la resolución recurrida no obtuvieron respuesta expresa, pero esa retroacción no ha sido planteada en el suplico de la demanda, en el que sólo se postula la anulación de los actos recurridos.

SEXTO.- Sentado lo que antecede, para analizar la cuestión de fondo es preciso señalar, ante todo, que la liquidación impugnada trae causa de un acta firmada en conformidad por el obligado tributario.

Las actas de conformidad están reguladas en el art. 156 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que en su número 5 dispone:

"5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley ."

Y el art. 144.2 del mismo texto legal, precepto relativo al valor probatorio de las actas, establece.

"2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho."

Sobre las actas de conformidad, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha proclamado la siguiente doctrina: a) la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas goza de la presunción de veracidad; b) el contribuyente no puede rechazar los hechos recogidos en un acta de conformidad, porque hacerlo sería tanto como ir contra sus propios actos, a no ser que pruebe que, al prestar la conformidad, incurrió en error de hecho; c) un acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas; d) entender cumplida o no en las actas la exigencia del art. 145.1.b) de la Ley General Tributaria del año 1963 -actual art. 153.c) de la Ley 58/2003 - es una cuestión puramente de derecho y, por tanto, susceptible de revisión aunque el acta sea de conformidad; e) los elementos esenciales del hecho imponible son la obtención de rentas, su origen y cuantía, el sujeto pasivo, la determinación del período impositivo y, en relación con los elementos de obtención y origen de las rentas, la expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras, o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar; f) la circunstancia de que pueda preverse la conformidad del contribuyente al iniciar la redacción del acta no exonera del cumplimiento de los referidos requisitos, porque constituye una garantía tributaria ineludible.

Con estas premisas normativas y jurisprudenciales deben ser examinados los motivos de impugnación alegados por el recurrente en el escrito de demanda, el primero de los cuales hace referencia a la inaplicación del art. 15 de la Ley General Tributaria para realizar la regularización fiscal.

El art. 15 de la citada Ley, precepto referido al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, dispone lo siguiente:

«1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.»

El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre los denominados negocios anómalos y el fraude de ley, antecedentes del conflicto regulado en el art. 15 de la vigente Ley 58/2003, en las sentencias de fechas 30 de mayo de 2011 (recurso de casación 1061/2007) y 23 de febrero de 2012 (casación nº 821/2008), citadas en la resolución del TEAR recurrida en este proceso. En la segunda sentencia, con referencia expresa a la primera, se dice:

«A) El ordenamiento tributario tiene la necesidad de diseñar instrumentos específicos para conciliar, en su ámbito, la proyección contradictoria de dos principios: el de legalidad y tipicidad tributaria, de una parte, que impide la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal, de manera que queda excluida la posibilidad de la analogía (art. 23.3 LGT/1963 y 14 LGT/2003); y el de justicia tributaria, que exige que deban tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en la configuración estricta del hecho imponible.

Así, para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal.

De esta manera, puede señalarse que en la elusión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición.

Así, el derecho comparado, para evitar la elusión fiscal (tax avoidance), utiliza diversas categorías jurídicas que pueden agruparse en torno a dos tradiciones diversas: la que responde a la figura del fraude de ley, en su configuración clásica privativista o en su formulación específicamente tributaria; y la que utiliza cláusulas antielusión, generales o específicas. Con carácter complementario se utiliza también la doctrina del "levantamiento del velo" y la de la transparencia fiscal.

(...)

Además, debe tenerse en cuenta que, a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras.

En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes.

(...)

Con esos precedentes no puede extrañar que la figura del fraude de ley fuera objeto de intensos debates en la elaboración de la LGT/2003. Y que, en la redacción final, el artículo 15 sustituyera la figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", explicada por la Exposición de Motivos de la Ley en los siguientes términos: "se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria".

Esta cláusula genérica "antiabuso" o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003 .

En definitiva, conforme a este tratamiento unitario, la aplicación del artículo 15 LGT/2003 exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal.

(...)

La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria. De modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los "negocios jurídicos anómalos" que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la "deformación" de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal.

(...)

El negocio indirecto es un negocio real, en cuanto es querido por las partes, pero a través del cual se pretenden alcanzar unos efectos que no se identifican con la causa del negocio o con su razón típica. Esto es, se pretende conseguir unos fines que normalmente se obtienen con otro negocio.

(...)

El fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, ya que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento para desplegar efectos jurídicos. Si bien se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una norma legal dictada con una finalidad distinta (norma de cobertura) que pueden producir un resultado equivalente al del hecho o negocio constitutivo del hecho imponible, sin estar aquellos directamente gravados o gravados en menor medida. Si bien, no es absolutamente preciso que exista dicha norma de cobertura, ya que también es posible apreciar un fraude de ley intrínseco que se produce cuando el contribuyente se ampara en la letra de la ley para incumplir su finalidad. (...)»

Pues bien, a pesar de que en la demanda se alega que los resultados que, a juicio de la Inspección, obtuvo el actor con la intervención de la entidad Toloncia S.L. suponen la realización de actos artificiosos e impropios para la consecución del ahorro fiscal, lo cierto es que la Sala no puede compartir esa tesis, pues la liquidación recurrida se basa en la realización de operaciones entre partes vinculadas sin respetar los precios de mercado, pero no cuestiona el cauce elegido por el obligado tributario y su sociedad ni le imputa la realización de ese negocio con fines distintos a los que le atribuye el ordenamiento jurídico, ya que sólo se plantea la transgresión de la norma que obliga a valorar la prestación realizada por el recurrente por su valor normal de mercado, lo que es distinto.

En consecuencia, no estamos ante el conflicto en la aplicación de la norma fiscal regulado por el art. 15 LGT, sino ante una operación vinculada que exige ser valorada a precio de mercado.

Por ello, es innecesario pronunciarse sobre lo expuesto por el TEAR acerca de la exclusiva competencia de la Inspección para la apertura del procedimiento declarativo del conflicto, aunque no es ocioso recordar que el art. 159.7 LGT declara que en el recurso que se interponga contra la liquidación resultante de la comprobación "podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria".

SÉPTIMO.- Así las cosas, la cuestión debatida se centra en la valoración de la operación realizada entre la sociedad Toloncia S.L. y D. Efrain, socio al 100% de aquella, de modo que se trata de una operación vinculada.

La valoración de las operaciones vinculadas se regula en el art. 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, texto vigente en los ejercicios fiscales que nos ocupan. El citado art. 45 dice lo siguiente:

"1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades."

Así pues, el precepto legal transcrito se remite, para la valoración de las operaciones vinculadas, al art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, precepto que, en lo que ahora importa, establece:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

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

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una sociedad y sus socios.

b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento o al 1 por ciento si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

(...)

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

(...)."

Pues bien, se considera como valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

En este caso, el trabajo realizado por el Sr. Efrain es una prestación de carácter personalísimo, lo que deriva de los contratos firmados por la sociedad Toloncia S.L. con terceros, en los que se pactó que tenía que ser la persona física socio de la sociedad la que necesariamente prestase el servicio, y también de la falta de aportación de activos propios de la citada sociedad para realizar esas prestaciones y la no asunción de riesgos por la misma. Estos hechos aparecen especificados en las páginas 8 y 11 del acta de inspección, a los que prestó su conformidad el obligado tributario, con las consecuencias señaladas en el sexto fundamento de Derecho de esta sentencia al no haber justificado que incurriese en error de hecho al prestar esa conformidad, sin perjuicio de lo cual cabe agregar que la parte actora no ha aportado al proceso prueba alguna que desvirtúe la realidad de los hechos y datos que figuran en el acta de 21 de abril de 2010.

Así, para valorar la operación vinculada realizada entre el recurrente y su sociedad es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad Toloncia y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello, como afirma la Inspección, que lo que vale el trabajo personal del Sr. Efrain es el valor del servicio que Toloncia S.L. factura a sus clientes, si bien del importe obtenido por dicha entidad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención.

Aunque la parte actora alega en la demanda que la Inspección no ha realizado un análisis de comparabilidad, lo cierto es que el acuerdo que aprobó la liquidación ha cumplido en los términos expuestos los preceptos de aplicación al caso, pues no hay duda alguna de que los contratos suscritos entre Toloncia S.L. y sus distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por el Sr. Efrain, de modo que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3.a) del RDL 4/2004.

Es elocuente la diferencia existente entre los rendimientos obtenidos por Toloncia S.L. de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por el Sr. Efrain (146.728,25 euros en 2005 y 295.717,99 euros en 2006), y las cantidades que dicha sociedad abonó al Sr. Efrain por esos mismos servicios (37.632,72 y 38.991,60 euros). Estas diferencias no quedan justificadas en modo alguno con la intervención de la sociedad Toloncia, cuya actividad, como antes se ha dicho, no añadió valor a lo realizado por la persona física ya que no aportó ningún activo propio relevante al carecer de los medios materiales y humanos necesarios para ello, habiéndose limitado a pagar gastos necesarios para que el Sr. Efrain pudiese desarrollar su actividad de carácter personal. Le tesis que se invoca en la demanda entra en abierta contradicción con las conclusiones que se mantienen en la liquidación impugnada, que se basan en elementos probatorios que no han sido desvirtuados y que evidencian que la recurrente carece de la infraestructura necesaria para proporcionar medios que permitan incorporar valor a la actividad del socio como persona física.

Por ello, no resulta aplicable el último párrafo del art. 45 del RDL 3/2004, toda vez que la presunción que establece se supedita a que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, exigencia que, por lo ya expuesto, no concurre en la sociedad Toloncia S.L.

Y es evidente que el precio convenido entre el Sr. Efrain y su sociedad determinó una tributación inferior a la que correspondía por aplicación del valor normal de mercado, ya que al ser inferior a la normal de mercado la retribución satisfecha por Toloncia S.L. a su socio, éste ha tributado menos por el IRPF, lo que no queda compensado con la menor cuota que resulta del ajuste que corresponde a Toloncia S.L. por el Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, es procedente confirmar la liquidación recurrida por ser ajustada a Derecho.

OCTAVO.- Postula también el actor la nulidad del acuerdo sancionador invocando diversos motivos de impugnación.

Ante todo, el recurrente reitera que la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria excluye la imposición de sanción, pretensión que no puede prosperar porque ya se ha rechazado la aplicación al caso del art. 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Se refiere a continuación el demandante a la regulación del procedimiento sancionador aplicable a la valoración de las operaciones vinculadas para invocar el efecto retroactivo de las normas sancionadoras más favorables, destacando que en los ejercicios comprobados tales operaciones no llevaban aparejada ninguna obligación específica de documentación ni de valoración, por lo que, a su juicio, la diferencia surgida en la valoración no es constitutiva de sanción al no existir dolo ni culpa, ni siquiera a título de negligencia.

Pues bien, el acuerdo sancionador aquí impugnado no se fundamenta en el incumplimiento de ninguna obligación específica de documentación relacionada con la realización de operaciones vinculadas, sino que es consecuencia directa de la menor tributación que resulta de la valoración de tales operaciones a precio inferior al normal de mercado, lo que es distinto. La redacción original del art. 16 del RDL 4/2004 ya obligaba a valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado, y si la valoración inferior al valor normal de mercado comporta una menor tributación, son exigibles la deuda tributaria no satisfecha junto con los intereses de demora y también la sanción, pues ninguna norma impide sancionar si concurren los requisitos necesarios para la existencia de infracción. El hecho de que en los ejercicios fiscales objeto de comprobación no existiesen las obligaciones de documentación que luego fueron impuestas legalmente, no significa que la Administración no pueda aplicar las normas legales entonces vigentes y sancionar el impago de la deuda tributaria que deriva de la incorrecta valoración de una operación vinculada.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, dio nueva redacción al art. 16 del RDL 4/2004, en concreto a su apartado 10, que tiene el siguiente tenor:

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

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

Pero ninguna de esas infracciones ha dado lugar a la imposición de la sanción aquí recurrida, que se basa en el art. 191 de la LGT, precepto que tipifica la infracción consistente en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto.

El actor, no obstante, reclama que la cuantía de la sanción se determine multiplicando el ajuste o corrección por el 15%, sin que proceda ningún mínimo, por entender que, con arreglo a la nueva normativa, es la sanción aplicable en los casos de incumplimiento valorativo, pero no documental.

Sin embargo, no existe coincidencia entre la infracción prevista en el art. 191 LGT y la tipificada en el párrafo segundo del art. 16.10 del RDL 4/2004, pues aquella consiste en el impago de la totalidad o parte de la deuda tributaria, mientras que la segunda sanciona la declaración de un valor de mercado distinto del que deriva de la documentación prevista en el reseñado artículo 16. Por ello, no estamos ante una modificación legal que resulte más favorable para el sujeto infractor, sino ante una nueva infracción, como pone de manifiesto el propio tenor del art. 16.10 RDL 4/2004 al proclamar la coexistencia de la nueva infracción con la del art. 191 LGT, lo que resulta del dato de que la sanción correspondiente a la nueva infracción es incompatible con la que pueda proceder, en su caso, por la aplicación del repetido art. 191 de la LGT, infracción esta última a la que, por tanto, no cabe imponer la sanción prevista en el art. 16.10 RDL 4/2004.

NOVENO.- Debe ser analizado seguidamente el motivo del recurso que plantea la inexistencia de infracción por ausencia de culpabilidad.

El principio de culpabilidad está recogido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al proclamar 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", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

DÉCIMO.- La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

En cuanto al requisito subjetivo de la infracción, el acuerdo sancionador recurrido declara:

"En el presente caso, el incumplimiento de sus obligaciones tributarias por el sujeto infractor fue consecuencia de: Considerando que es D. Efrain quien ha creado la sociedad, TOLONCIA SL, sociedad que no añade ningún valor a la actividad realizada por D. Efrain, sino que se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF, como se puede observar a primera vista de la comparación de los tipos medios que resultan de aplicación en el IRPF del socio y del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad, si la misma cantidad tributa a un tipo menor es obvio que la tributación resulta menor también y esta menor tributación se acentúa si por la existencia de esta sociedad se incluyen más gastos y asimismo concurre en el socio el elemento subjetivo, al ser él el que propicia la creación de la sociedad, con una finalidad no económica sino de obtención de una ventaja fiscal indebida (o ahorro fiscal), actuación de la persona física en la que se aprecian indicios de culpabilidad o responsabilidad, lo que ha motivado una disminución del importe a ingresar.

A tenor de todo lo anterior, se estima que cabe sostener la procedencia de la sanción respecto de la conducta del obligado tributario consistente en el plazo legalmente establecido por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad de 35.014,10 Eur. en el ejercicio 2005 y la cantidad de

80.912,39Eur. en el ejercicio 2006, dada la ausencia de simples errores aritméticos,

la inexistencia de una laguna legal o falta de regulación expresa, la claridad de los preceptos legales aplicables y, en definitiva, la ausencia de una declaración

amparada en una interpretación razonable o admisible de la norma, o en los criterios manifestados por la Administración tributaria competente publicados o

comunicados (artículos 86 y 87 de la LGT), o en los criterios manifestados por la

Administración en la contestación a una consultad formulada por otro obligado

tributario en los términos que pudiesen exculpar al obligado tributario en los términos del artículo 179.2 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre , General Tributaria."

Los argumentos que se acaban de transcribir evidencian que el acuerdo sancionador justifica adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario, pues no ofrece ninguna duda que constituye, al menos, una evidente omisión de la diligencia exigible en el

cumplimiento de las obligaciones tributarias el valor de la operación vinculada declarado a efectos del IRPF, claramente inferior al valor normal de mercado, que sin duda se fijó para reducir la carga fiscal de la persona física, cuya tributación es superior a la que corresponde a la entidad vinculada por el Impuesto sobre Sociedades.

Además, no plantea ninguna duda interpretativa la norma legal que obliga a valorar las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado, constando en el acuerdo sancionador la descripción de los hechos en conexión con la actuación del sujeto pasivo.

La conformidad prestada por el actor en el acta de inspección no implica una admisión de culpabilidad, pero la Administración no ha deducido el requisito subjetivo de la infracción de dicha conformidad ni con argumentos estereotipados ni tampoco con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales, pues la conclusión a la que llega en el acuerdo sancionador impugnado se basa en la valoración de la intencionalidad del obligado tributario que se infiere de datos concretos y detallados.

Por otra parte, para poder apreciar causa de exclusión de responsabilidad es preciso que exista una discrepancia interpretativa o aplicativa que esté respaldada por un fundamento objetivo que no concurre en este caso, no pudiendo olvidarse, finalmente, que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpabilidad del contribuyente, prueba que existe en este caso por las razones antes expuestas.

En este punto, el demandante considera errónea la base de cálculo de la sanción. Pero el art. 191.1 de la LGT establece que "la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción", habiéndose aplicado la sanción sobre esa base, la cual, frente a lo alegado por la parte actora, no puede reducirse en el importe devuelto a la entidad Toloncia S.L. por el Impuesto sobre Sociedades, pues son distintos tanto los tributos como los obligados tributarios, no pudiéndose confundir ni mezclar las consecuencias que derivan para cada uno de los contribuyentes de la incorrecta valoración de la operación vinculada.

En definitiva, la actuación del recurrente es constitutiva de la infracción descrita en el art. 191 de la Ley General Tributaria y la sanción se ha impuesto en el porcentaje previsto en dicha norma legal, de manera que procede confirmar el acuerdo sancionador impugnado.

Por último, nada en concreto se alega en el escrito de demanda contra el acuerdo que exigió el pago de las reducciones aplicadas en la sanción, decisión que también debe ser confirmada por ajustarse a lo dispuesto en el art. 188.2 y 3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor tanto la reducción del 30% de la sanción por conformidad con la regularización como la reducción del 25% por conformidad con la sanción son exigibles, sin más requisito que la notificación al interesado, cuando hayan sido impugnadas la liquidación y la sanción.

UNDÉCIMO.- En atención a las razones expuestas procede desestimar en su integridad el recurso, con imposición de costas a la parte actora por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción, precepto reformado por la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Efrain contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de febrero de 2013, que desestimó las reclamaciones deducidas contra liquidación, sanción y acuerdo que exigió la reducción de la sanción en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 y 2006, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte actora.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052015100888