

☰ Índice

---

- ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
- FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	2
- FALLO .....	17

📄 Documentos relacionados

---

- Legislación

Cita Ley 42/2015 de 5 octubre de 2015. Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Cita art. 18, art. 20.1 y art. 21 de RD 634/2015 de 10 julio de 2015. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades

Cita art. 16.2, art. 16.3.a, art. 16.3.b, art. 16.4, art. 16.9 y art. 16.10 de Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita RD 1793/2008 de 3 noviembre de 2008. Modifica Rgto. Impuesto sobre Sociedades

Cita art. 190.2 de RD 1065/2007 de 27 julio de 2007. Rgto. general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

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

Cita art. 41 y art. 45 de Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Cita RD 2063/2004 de 15 octubre de 2004. Rgto. general del régimen sancionador tributario

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

Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo de 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria

Cita art. 243.2 de Ley 1/2000 de 7 enero de 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

Cita art. 248 y dad. 15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial

Cita art. 24.2 de CE de 27 diciembre de 1978. Constitución Española

- Jurisprudencia

Cita STC Pleno de 11 julio de 2013 (J2013/133982)

Cita STC Sala 2ª de 20 junio de 2005 (J2005/118933)

Cita STS Sala 3ª de 25 julio de 2000 (J2000/29995)

Cita STC Pleno de 26 abril de 1990 (J1990/4435)

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2016/0002605

Procedimiento Ordinario 113/2016

Demandante: D./Dña. Ricardo

PROCURADOR D./Dña. MARIA JOSE BUENO RAMIREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

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 822

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D<sup>a</sup> María Rosario Ormosa Fernández

D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías

D<sup>a</sup> Carmen Álvarez Theurer

---

En la villa de Madrid, a veintisiete de septiembre de dos mil diecisiete.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 113/2016, interpuesto por D. Ricardo, representado por la Procuradora D<sup>a</sup> María José Bueno Ramírez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007/2008/2009; 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 los actos de liquidación y sanción por ella confirmados.

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

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 26 de septiembre de 2017, 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 fecha 24 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones deducidas por el actor contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007/2008/2009, por importes respectivos de 345.405,88 euros (siendo la cuota de mayor cuantía la referida al ejercicio 2009: 118.295,26 euros) y 97.276,51 euros

SEGUNDO.- La resolución impugnada trae causa de la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM002, incoada por la Inspección el día 21 de febrero de 2013 al actor en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007/2008/2009. En dicha liquidación se hace constar, en síntesis, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 28 de febrero de 2012 y han tenido carácter general respecto del impuesto y periodos antes mencionados.

La actividad principal del obligado tributario, sujeta y no exenta al IVA, clasificada en el epígrafe 19 del IAE, fue actividades de cine, teatro y circo, ncop.

Como resultado de las actuaciones de comprobación se formuló propuesta de liquidación como consecuencia de practicar la valoración a valor normal de mercado de la operación vinculada realizada entre el obligado tributario y la sociedad Stavelot Comunicación S.L.

Operación vinculada:

Stavelot Comunicación, S.L., comenzo sus operaciones con fecha de 24 de junio de 2005. Conforme al art. 2º de sus Estatutos la sociedad tiene por objeto:

- a) Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares.
- b) Servicios de periodismo en cualquiera de sus múltiples vertientes.

c) Compra y venta de inmuebles, alquileres y cualquier otra actividad relaciones con los mismos.

D. Ricardo era en los ejercicios objeto de comprobación socio y administrador único de Stavelot Comunicación, S.L.

El domicilio social de la entidad coincide en cada uno de los años objeto de comprobación con el domicilio declarado como vivienda habitual por D. Ricardo, sito en el inmueble de la CALLE000, nº NUM003 de Villanueva del Pardillo (Madrid), titularidad al 50% de su socio y administrador único y el otro 50% de su cónyuge.

En los ejercicios 2007, 2008 y 2009, la entidad Stavelot Comunicación, S.L., declaró los siguientes importes netos de cifra de negocios: 290.935,06 euros en el año 2007, 355.871,69 euros en el año 2008 y 549.921,25 euros en 2009.

Todos ellos relacionados con actividades profesionales en las que la intervención de su único socio D. Ricardo constituye el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

Los gastos contabilizados por la sociedad Stavelot Comunicación S.L. fueron: 12.406,81 euros en 2007; 210.993,31 euros en 2008 y 302.990,16 euros en el año 2009.

Por los servicios prestados, esa sociedad ha satisfecho a D. Ricardo : 2.548,08 euros por retribución en especie y 9.858,73 euros por rentas exentas y dietas exceptuadas de gravamen en el ejercicio 2007; 2.661,31 euros por retribución en especie y 108.332,00 euros por retribuciones dinerarias en concepto de rendimiento de actividad profesional en el ejercicio 2008, y 2.990,16 euros por retribución en especie y 200.000,00 euros por retribuciones dinerarias en concepto de rendimiento de actividad profesional en el ejercicio 2009.

En cuanto a los contratos que amparan las relaciones entre el socio y la sociedad, se manifestó en diligencia de fecha 17 de mayo de 2012 que en el año 2007 no existe relación contractual escrita alguna entre la sociedad y D. Ricardo. En este período la sociedad satisface únicamente al Sr. Ricardo un importe por gastos de dietas, viajes, y la cotización de autónomos.

En el año 2008 la sociedad Stavelot Comunicación firmó con D. Ricardo dos contratos, uno por prestación de servicios y otro por cesión de derechos de imagen.

Asimismo, manifestaron que la retribución satisfecha por la prestación de servicios a partir de este contrato será 100.000 euros si D. Ricardo tiene relación laboral con otra entidad, y 200.000 euros si no la hubiera. La retribución que se fija por el contrato de cesión de derechos de imagen son de 100.000 euros anuales durante un periodo de 8 años. Ambas retribuciones se fijan en función del beneficio estimado por el obligado tributario en el año 2007, que ascendió a 129.000 euros, más las retribuciones que percibiría por importe de 130.000 euros de Telecinco y se sumó aproximadamente un 10%, estableciendo que la retribución por la prestación de servicios sea el 66% y el 33% derechos de imagen.

Respecto a los derechos de imagen, se dan los siguientes hechos:

A lo largo del procedimiento de comprobación, el obligado tributario ha aportado un documento denominado "Documentación de precios de transferencia STAVELOT COMUNICACIÓN, S.L."

En el punto 3.3. de dicho documento, las partes vinculadas manifiestan: "Dada la naturaleza de los servicios prestados y su vinculación, la diferenciación de unos respecto de los otros puede resultar extremadamente complicada, llegando incluso a convertirse en imposible dada la asociación y dependencia que entre ellos se genera alrededor de una misma persona. De hecho, no son pocos los supuestos en los que resultaría materialmente imposible prestar determinados servicios sin que se produjera simultáneamente una cesión de derechos de imagen".

En dicha documentación, las partes vinculadas advierten de la dificultad de diferenciar la parte del ingreso que se corresponde con prestación de servicios y la parte que se corresponde con cesión de derechos de imagen.

En los años 2008 y 2009 la sociedad amortiza los 800.000 euros que tiene contabilizados en concepto de derechos de imagen, a razón de 100.000 euros anuales.

D. Ricardo no ha incluido partida alguna por este concepto en sus declaraciones del IRPF de los años 2008 y 2009 por haber considerado que dichas retribuciones tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, y como según el contrato firmado por el socio y la sociedad el pago del precio establecido por la cesión resulta exigible y pagadero el 1 de enero de 2016, estos importes serán incorporados a su base imponible toda vez que los mismos resulten exigibles, esto es, al vencimiento del contrato.

Respecto de las cantidades amortizadas por la sociedad por los derechos de imagen de D. Ricardo, la Inspección llega a las siguientes conclusiones:

a) Dichos rendimientos están mal calificados por D. Ricardo, ya que tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas.

b) De la calificación realizada por las partes vinculadas se ha producido un diferimiento (estas cantidades no tributarán hasta el año 2016.), y una menor tributación (cuando tributen en el 2016 lo harán con la reducción del 40%).

c) D. Ricardo no ha percibido ni incluido en su declaración de IRPF de los años 2008 y 2009 ninguna cantidad en concepto de derechos de imagen de Stavelot Comunicación, S.L.

d) Como consecuencia de todo lo anterior, no se tendrán en cuenta dichas cantidades a la hora calcular el ajuste por el que se aumenten los ingresos íntegros de los rendimientos de actividades económicas declaradas por el Sr. Ricardo como consecuencia de la aplicación del valor de mercado.

#### Requisitos subjetivos:

Las personas intervinientes en la operación se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del art. 16.3.a) y b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por ser D. Ricardo socio y administrador único de la sociedad Stavelot Comunicación S.L.

#### Requisitos objetivos:

La operación a valorar son los trabajos realizados por D. Ricardo para la entidad Atavelot Comunicación S.L.

Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por la entidad Stavelot Comunicación S.L. que requieren de la intervención de D. Ricardo como presentador/periodista, así como de campañas publicitarias en las que interviene.

A juicio de la Inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, D. Ricardo y Stavelot Comunicación S.L., no se ajusta al valor normal de mercado, ya que los ingresos percibidos de terceros por la entidad Stavelot Comunicación S.L. con motivo de las intervenciones de D. Ricardo, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquella retribuye a D. Ricardo por su condición de empleado de la empresa.

#### Condición de aplicabilidad del precepto:

Es condición de aplicabilidad de la regla de valoración en operaciones vinculadas que el precio convenido entre las personas 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. Esta situación es la contemplada en el artículo 16.1 del mencionado TRLIS, a cuyo fin se dispone la posibilidad de que la Administración pueda valorar a precios de mercado las operaciones entre personas o entidades vinculadas.

En el presente caso se produce una menor tributación en la medida en que, a juicio de la Inspección, de la valoración de mercado de los servicios prestados por D. Ricardo a la entidad Stavelot Comunicación S.L. ha de resultar:

1º) Una cantidad superior a imputar por el primero como renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinando un tipo de gravamen superior al del Impuesto sobre Sociedades.

2º) Como consecuencia de la declaración de las cantidades amortizadas por Stavelot Comunicación S.L. por los derechos de imagen de D. Ricardo, se ha producido un diferimiento (estas cantidades no tributarán hasta el año 2016), y una menor tributación (cuando tributen en el año 2016 lo harán con la reducción del 40%).

#### Métodos y criterios para practicar la valoración:

Se considera como valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

De acuerdo con la normativa aplicable, el método que se ha considerado más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares.

A esta conclusión se llegó tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad realiza con terceros están condicionados a que sea la persona física socia mayoritaria de la sociedad -D. Ricardo - la que necesariamente preste el servicio o figure como tal prestador del servicio.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre el socio persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como presentador o periodista.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con D. Ricardo. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de las características personales de la persona que lo realiza. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser una operación realizada por la entidad vinculada con un independiente.

Este comparable será la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física o, en su caso, por la cesión de los derechos de imagen. La valoración tendrá que ser realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde encontramos las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable habrá que hacer, atendiendo a las peculiares circunstancias, las correcciones que se estimen necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

Acto de determinación del valor de mercado:

La valoración se ha realizado en sede de la sociedad por los motivos antes expuestos, en el apartado referido al método de valoración.

En base al método y criterios expuestos, la Inspección ha procedido a valorar la operación vinculada de referencia en los siguientes importes:

Valor de mercado año 2007: 243.496,16 euros.

Valor de mercado año 2008: 292.879,58 euros.

Valor de mercado año 2009: 493.249,66 euros.

Para la determinación de este valor se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad Stavelot Comunicación, S.L., como contraprestación de los servicios prestados por D. Ricardo.

En el curso de las actuaciones se ha determinado que estos ingresos, de acuerdo con los importes declarados, fueron los siguientes: 290.935,06 euros en el año 2007, 355.871,69 euros en el año 2008 y 549.921,25 euros en 2009.

A partir de estos importes, se han tenido en cuenta para minorar el valor de mercado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

A la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la de D. Ricardo para la realización de los servicios, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquel más allá que la de los gastos que a continuación se relacionan. Todo ello habida cuenta de que se trataban de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación de los servicios la asumía D. Ricardo, quien además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como presentador de televisión y anuncios publicitarios.

A continuación, la Inspección especifica los gastos que ha tenido en cuenta para la corrección de los ingresos obtenidos de terceros al objeto de cuantificar el valor de mercado de la operación de referencia, quedando determinado el valor de mercado en 243.496,16 euros en el año 2007, 292.879,58 euros en el año 2008 y 493.249,66 euros en el año 2009.

Así, al ser dichos valores de mercado distintos del valor convenido por las partes, procede regularizar la situación tributaria del obligado tributario en virtud de dicha corrección valorativa.

En consecuencia, mediante acuerdo de fecha 27 de marzo de 2013 el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección practicó liquidación por importe de 345.405,88 euros (290.621,40 euros de cuota y 54.784,48 euros de intereses de demora).

Además, la Inspección tramitó procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo de 20 de septiembre de 2013, que apreció la comisión de infracciones tributarias e impuso sanción por importe total de 97.276,51 euros.

TERCERO.- El actor solicita en la demanda la anulación de la resolución impugnada y la de la liquidación y sanción de los que trae causa

Alega en apoyo de tales pretensiones, en resumen, en relación con la liquidación, la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por imposibilidad de iniciar dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí. Señala a tal fin el art. 16.9 del entonces vigente TRLIS y el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en vigor a partir del 19/11/2008), en su art. 21, disponen que la comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación vaya a ser objeto de comprobación, con el que se entenderá exclusivamente el órgano de inspección, ex art. 16.9 TRLIS. Y sólo cuando la liquidación tributaria en la que se contiene la corrección valorativa haya adquirido firmeza, y nunca antes, la Administración proceda a realizar el ajuste resultante de esa corrección valorativa en las restantes personas y/o entidades vinculadas (ex art.16.9.3 TRLIS), lo cual resulta lógico dado que carece de sentido llevar a cabo regularizaciones en la base imponible del conjunto de personas o entidades vinculadas afectadas en tanto no se haya establecido, con carácter definitivo, tal corrección de valor. Así lo vino a aclarar también el art. 21.4 del Real Decreto 1793/2008, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Pues bien, la Inspección ha prescindido de este cauce procedimental al haber simultaneando actuaciones de valoración en sede de las dos partes intervinientes en la operación vinculada, a saber, el recurrente y su sociedad Stavelot; forma de proceder que puede llegar a generar situaciones totalmente contradictorias al espíritu pretendido por el legislador (véase, desimposición o doble imposición).

Plantea a continuación la parte actora la incorrecta determinación del valor de mercado en el procedimiento de comprobación de valores llevado a cabo por la Inspección. La Administración ha entendido que el método de valoración más adecuado en este caso es el del precio libre comparable y para ello ha determinado como comparable un índice o "comparable interno" consistente en los ingresos percibidos por Stavelot con ocasión de los servicios prestados a terceros, pero este método requiere la existencia de dos situaciones absolutamente equiparables e idénticas, sin que la Administración haya realizado un análisis detallado de dicha comparabilidad.

Agrega que un mínimo análisis de comparabilidad demuestra que no existe la identidad o similitud exigida normativamente, pues las características de los contratos suscritos entre Stavelot y el actor son: largo plazo de duración; ambos contratos recogen la prestación de servicios personalizados por parte del actor y de forma abstracta, es decir, no están vinculados a un acto o persona concreta; el recurrente tiene derecho a percibir una remuneración fija, independientemente de los contratos que pueda suscribir Stavelot con terceros; Stavelot asume el riesgo del negocio y de la evolución de la carrera del propio obligado tributario. Por su parte las características fundamentales de los contratos suscritos entre Stavelot y los terceros son: contratos a corto plazo; los servicios se asocian a una actividad o receptor concreto; no se asume ningún riesgo por parte del beneficiario del servicio. Así, revisando las características expuestas, se aprecia la existencia de, al menos, dos diferencias esenciales a tener en consideración entre ambos tipos de contratos, a saber: la duración y el riesgo asumido, por lo que concurre en este caso la equiparación necesaria para aplicar el método seguido por la Inspección, existiendo sustanciales diferencias entre el caso de autos y las circunstancias apreciadas por la Inspección en el supuesto enjuiciado por la resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, número 00/8483/2015.

Aduce también el demandante, con respecto a los ejercicios 2008 y 2009, que aunque se aceptase la tesis de la Inspección el valor normal de mercado fijado sería erróneo, lo que da lugar a un ajuste valorativo superior al que correspondería, y haciendo tributar al recurrente por un importe superior al debido. Destaca que la Administración parte de los ingresos obtenidos de terceros por Stavelot y los corrige atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, minorando el resultado obtenido en el importe declarado en concepto de rendimiento de actividades económicas por el interesado en su IRPF, pero olvida que el actor también percibe una retribución con ocasión de la cesión de sus derechos de imagen, por importe total 800.000 euros, distribuidos a razón de 100.000 euros anuales. Este hecho cierto no puede quedar desvirtuado, tal y como pretende la Inspección, simplemente porque, en su opinión, los rendimientos percibidos con ocasión de la cesión de sus derechos de imagen fueron calificados por esta parte como rendimientos del capital mobiliario cuando, según sostiene el actuario, dicha cesión de derechos debería ser calificada como rendimiento de actividades económicas, calificación no compartida por el actor, pero en todo caso es a todas luces improcedente que este cambio de calificación determine que no se tengan en cuenta dichas cantidades (100.000 euros en el año 2008 y otros 100.000 euros en 2009) a la hora de calcular el ajuste. El procedimiento de las operaciones vinculadas compara el precio acordado por entidades vinculadas con el precio que considera la Administración como valor de mercado del servicio examinado; y en el presente supuesto el salario pactado entre Stavelot y el recurrente, se haya devengado o no en la fecha en que tuvo lugar la inspección, es superior al admitido por la Inspección €, siendo inadmisibles que de manera deliberada se obvie esta realidad al objeto de buscar un ajuste por mayor importe y una sanción superior.

Con respecto a la sanción afirma, en primer término, que la Oficina Técnica se pronunció en el acuerdo de liquidación en contra de sancionar la conducta regularizada, no habiendo justificado en el acuerdo sancionador las razones que motivaron su cambio de parecer, no es posible aceptar que, sobre la base de unos mismos hechos y circunstancias, la Oficina Técnica primero concluya que no existen indicios de la comisión de infracción tributaria y posteriormente sostenga lo contrario en el acuerdo sancionador.

Alega también, en cuanto a los ejercicios 2007 y 2008, que la conducta realizada no es sancionable por el art. 191 de la LGT al ser atípica por aplicación del art. 16.10 TRLIS. Señala que la resolución impugnada declara que el régimen sancionador previsto en el art. 16.10 TRLIS no era aplicable *ratione temporis* a los ejercicios 2007 y 2008, pero el recurrente considera que al no haber sido aprobado el desarrollo reglamentario de las obligaciones de documentación de precios de transferencia, el incumplimiento de tales obligaciones a que se refiere el art. 16.10 TRLIS era una conducta atípica, y siendo ello así, por aplicación del art. 16.10.4º del mismo texto, los ajustes valorativos tampoco podían dar lugar a la infracción del art. 191 de la LGT.

Afirma además, a efectos meramente dialécticos, que aunque se aceptase la tesis que defiende la Inspección, la conducta del actor seguiría sin ser sancionable al no haber probado la Administración que concurren los requisitos previstos en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 36/2006 para que resulte aplicable el reseñado art. 191 LGT, pues de la lectura de esa norma resulta meridiano que no toda discrepancia valorativa existente entre la Inspección y el contribuyente en relación a una operación vinculada podía ser sancionada en los ejercicios 2007 y 2008, siendo condición necesaria que el contribuyente no aplicase correctamente ninguno de los métodos de valoración previstos en el artículo 16.4 TRLIS, no existiendo por tanto alguno en los acuerdos de liquidación y sanción en los que se analice cuál fue el método de valoración seguido por este obligado tributario, ni en el que se argumente de forma detallada que dicho método no encajaba en ninguno de los previstos en el citado artículo, recayendo sobre la Administración el deber de probar que la diferencia de valoración es sustancial respecto a cualquiera de los métodos de valoración y no sólo respecto del aplicado por ella.

Con respecto al ejercicio 2008 plantea la nulidad de la sanción al ser más favorable el tipo infractor previsto en el art. 16.10 TRLIS, pues de los arts. 18 RIS y 16.10 TRLIS se deduce que si el valor normal de mercado de la operación excede de 250.000 euros la sanción aplicable no es la del artículo 191 LGT (50% sobre la cuota no ingresada), sino la prevista en el propio art. 16.10 TRLIS (15% del ajuste valorativo).

En cuanto al ejercicio 2009, invoca que aunque se aceptase la tesis de la Inspección, la base de la sanción determinada conforme al art. 16.10 TRLIS sería errónea porque el precio fijado entre las partes vinculadas en ese ejercicio incluíza 100.000 euros de contraprestación por la cesión de los derechos de imagen, siendo errónea la corrección valorativa realizada.

Se reclama asimismo en la demanda la improcedencia de la sanción por ausencia de culpabilidad al haber puesto el contribuyente la diligencia necesaria por estar ante una cuestión de especial complejidad, no pudiendo ser calificada de culpable una divergencia de criterio de valoración en la aplicación de diferentes métodos valorativos por tener un componente subjetivo que elimina cualquier grado de culpabilidad.

Por último, postula el recurrente la nulidad de la sanción por ser incorrecta la motivación de la culpabilidad al no hacer la mínima distinción acerca de los motivos que justifican la conducta culpable para cada uno de los conceptos objeto de regularización, añadiendo que los argumentos que contiene no son más que un cúmulo de frases genéricas y estereotipadas que podrían ser aplicables a cualquier sujeto pasivo y a cualquier supuesto, con vulneración del principio de presunción de inocencia.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en síntesis, ante todo que la retribución pactada entre las partes vinculadas no se ajusta al valor normal de mercado.

Afirma que el art. 16.9.3º TRLIS, citado por la demanda, se refiere al caso de una comprobación a la sociedad y no a las demás personas vinculadas a ella, previendo el art. 21 RIS la forma en que las demás personas podrán pedir la revisión de aquella única comprobación. Pero en el presente caso, en paralelo a las actuaciones con la sociedad Stavelot Comunicaciones, S.L., se han llevado a cabo también actuaciones de comprobación e investigación cerca del demandante, socio único y administrador único de la entidad por el IRPF, periodos 2007, 2008 y 2009. Y la legislación no establece que ambos procedimientos de comprobación, de existir, tengan que ser sucesivos. Teniendo en cuenta, por tanto, la valoración efectuada en el acta practicada a Stavelot Comunicaciones, S. L., se incoó en la misma fecha acta de disconformidad al demandante, acta que en aplicación del art. 20.1 RIS sólo tiene por objeto las correcciones valorativas de las operaciones vinculadas registradas en los periodos 2007, 2008 y 2009.

Alega a continuación que de acuerdo con los arts. 41 LIRPF y 16 TRLIS, cuando exista una operación vinculada con una sociedad y dicha operación corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, ambas partes están obligadas a valorar la misma, con independencia del precio pactado, por su valor normal de mercado. En este caso:

- El actor es socio y administrador único de Stavelot Comunicaciones S.L., por lo que está vinculado con esta sociedad.
- El domicilio de la sociedad coincide con el domicilio declarado por el socio como vivienda habitual.
- En los ejercicios comprobados la entidad declaró importes netos de cifra de negocio que ascendían a 290.935,06 Eur. en 2007, 355.871,69 Eur. en 2008 y 549.921,25 Eur. en 2009. Para la obtención de estos ingresos era esencial la intervención del socio en la prestación del servicio. Así, los contratos celebrados entre la sociedad y sus clientes, en la descripción del servicio era condición que la prestación del servicio se realizara por el socio, hoy actor, Sr. Ricardo.
- En los referidos ejercicios la sociedad ha satisfecho al socio retribuciones que ascienden, en 2007, a 12.406,81 Eur. (2.548,08 Eur. retribución en especie y 9.858,73 Eur. por dietas exceptuadas de gravamen); en 2008, 210.993,31 Eur. (2.661,31 Eur. como retribución en especie, 108.332,00 por retribución por prestación de servicios) y 100.000 Eur. como amortización de derechos de imagen; y 302.999,16 Eur. en 2009 (2.990,16 Eur. retribución en especie, 200.000€ por prestación de servicios) y 100.000 Eur. amortización de derechos de imagen.

Las retribuciones declaradas por el Sr. Ricardo procedentes de la sociedad fueron, en el ejercicio 2007, los rendimientos de trabajo en especie por la cuota de autónomos; y además de estos en 2008 y 2009 las retribuciones por prestación de servicios. No declaró ningún rendimiento por derechos de imagen, al haber considerado que tiene el carácter de rendimientos del capital mobiliario y no se devengan hasta el momento en que se cobran y el contrato firmado por las partes establecía que se pagaban, transcurridos 8 años.

La operación a valorar, por tanto, fueron las operaciones vinculadas entre el socio-actor y la sociedad porque el precio pactado entre las partes vinculadas no se ajusta al valor normal de mercado, como se desprende de la diferencia que resulta de comparar los ingresos percibidos por la sociedad de terceros, con motivo de la intervención del actor, que han sido pactados entre partes independientes, y la retribución que la sociedad paga al socio, que es notablemente inferior.

La valoración efectuada por la Inspección ha tenido en cuenta todos los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, resultando un valor de mercado de la operación vinculada, de la diferencia del precio pactado entre partes independientes y los gastos necesarios asumidos por la sociedad, que asciende en 2007 a 243.496,16 euros, en 2008 a 292.879,58 euros y en 2009 a 493.249,6 euros.

De los anteriores hechos se deduce que el precio fijado por las partes no se ajusta al valor de mercado y en consecuencia la parte reclamante ha infringido la norma fiscal establecida por el art. 41 LIRPF antes citado.

Por otra parte, en cuanto a la valoración de los rendimientos, la Inspección tras rechazar que la sociedad tuviera suficiente infraestructura de personal y material para prestar los servicios contratados con terceros y que además diera valor alguno al servicio de carácter personalísimo prestado por el socio, para valorar la operación vinculada se ha servido de los mismos datos y magnitudes económicas con los que la citada sociedad había facturado a terceros esos servicios y esta decisión resulta adecuada e idónea, pues en efecto la sociedad no añade valor personal o material alguno al servicio que presta el socio mayoritario y desde la perspectiva

del tercero lo que este busca es que el servicio sea prestado por el profesional concreto y le es indiferente que sea la persona física o la sociedad quienes contraten.

En cuanto a la sanción, destaca que el recurrente conoció perfectamente su deber de practicar sus autoliquidaciones por IRPF de acuerdo con el valor real de mercado, y si no cumplió con ese deber fue, en el mejor de los casos, por una falta de diligencia, dada, además, la claridad de la norma así como por la posibilidad de acudir a asesores o a la misma AEAT para aclarar cualquier cuestión oscura, cuestión que por otra parte no identifica la demanda. La demanda se limita a referirse al art. 45 LIRPF pero sin indicar realmente cuál es el aspecto de la redacción de éste que no entendió o interpretó de modo razonablemente diferente al criterio sostenido por la Administración.

En consecuencia, procede confirmar la sanción impuesta. El acuerdo que la contiene motiva la conducta, cuando menos, negligente que atribuye al actor, enlazando la conducta determinante de la regularización practicada con la culpa, con datos de hecho expresivos y detallados y descripción individualizada de la conducta que merece ser sancionada, así como suficiente motivación específica de la culpa y de las pruebas de las que se infiere, ya que el recurrente llevó a cabo una conducta que debe calificarse de negligente al no declarar la totalidad de los rendimientos que le correspondían por su actividad personalísima de artista, valiéndose de una sociedad interpuesta controlada por él que no añade valor a su actividad y aunque cuenta con algunos medios materiales y humanos además del periodista para su desempeño son accesorios y sin aplicar como debía las normas de valoración de operaciones vinculadas con la finalidad de conseguir una tributación inferior que la que correspondía porque los tipos impositivos en el IRPF son más elevados que en el Impuesto sobre Sociedades y en este último cabe la deducción de más gastos.

No resulta de aplicación Disposición Adicional 7ª.2 de la Ley 36/2006, pues el actor no ha cumplido la primera de sus condiciones, aplicar correctamente los métodos de valoración del art. 16.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, razón por la que se produce la regularización y la sanción, como queda expuesto con todo detalle en la liquidación y en la resolución sancionadora.

La resolución sancionadora, de 73 hojas, hace un pormenorizado análisis de la posible aplicación del art. 16.10 LIS a los años comprobados.

No cabe aplicar retroactivamente al año 2008 el régimen del art. 16.10 LIS porque éste está previsto para aplicar en caso de 1) no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el nuevo apartado 2 del art. 16 este artículo y en su normativa de desarrollo en vigor desde el 19 de febrero de 2009 deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas; o 2) que el valor normal de mercado que se derive de la citada documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo en vigor desde el 19 de febrero de 2009 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. Por tanto, no es sino a partir del 19/02/2009 cuando es exigible la obligación de documentación para las operaciones vinculadas, tal y como se describe en los antecedentes de hecho de la resolución sancionadora, por lo que no existiendo una sanción específica aplicable en los ejercicios 2007 y 2008, es obligatorio en estos ejercicios acudir a la normativa general que regula la sancionabilidad de las infracciones tributarias, es decir, la LGT.

La base de la sanción para el periodo 2009, es decir el importe de las correcciones valorativas de cada operación vinculada en dicho periodo, es la correcta, como queda expuesto de modo exhaustivo tanto en la liquidación como en la resolución sancionadora.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del proceso, en primer lugar debe examinarse el motivo del recurso que plantea la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

La argumentación del recurrente no puede ser acogida ya que, como se indica en el acuerdo que aprobó la liquidación, se ha llevado a cabo un único procedimiento de valoración de la operación vinculada entre D. Ricardo y la sociedad Stavelot Comunicación S.L., valoración efectuada en sede de la sociedad por ser donde se encontraban las dos operaciones objeto de contraste (relación de la sociedad con terceros y relación de la sociedad con el socio que presta los servicios), extendiéndose los efectos de dicha valoración a la otra parte que intervino en la operación vinculada, el socio persona física, pues no hay que olvidar que se seguían dos actuaciones de comprobación diferentes, una frente a la sociedad y otra respecto del socio.

Por otra parte, la Inspección dio cumplimiento al art. 21.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, puesto que al no ser la corrección valorativa el único objeto de la regularización que procedía practicar en el procedimiento de inspección llevado a cabo respecto de la entidad Stavelot Comunicación S.L., la propuesta de liquidación que derivó de la misma se documentó en un acta distinta de las que debieron formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria, habiéndose justificado en dicha acta la determinación del valor normal de mercado conforme a uno de los métodos previstos en el art. 16.4 de la Ley del Impuesto y señalándose también los motivos que determinaban la corrección de la valoración efectuada por el obligado.

Además, con respecto a la invocada exigencia de firmeza de la liquidación antes de regularizar la situación tributaria del resto de partes vinculadas, hay que señalar que el art. 101.2 de la Ley General Tributaria dispone que las liquidaciones tributarias pueden ser provisionales o definitivas, y el apartado 4.a) del mismo precepto legal establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los supuestos siguientes:

"a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva

que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente."

En desarrollo de esta norma, el art. 190.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria), norma referida a las liquidaciones derivadas de las actas de inspección, establece:

"2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

(...)

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.(...)"

Así las cosas, la Administración también ha respetado estas normas al haber practicado la liquidación aquí recurrida con carácter "provisional", conforme a lo dispuesto en el art. 101 de la Ley 58/2003.

En este punto, es necesario recordar que la jurisprudencia sostiene que "la diferencia entre actos definitivos y provisionales está en que, en los primeros la Administración Tributaria ha realizado todas las comprobaciones y en los segundos aún está por ultimar alguna comprobación" (sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2000, recurso 7182/1995), añadiendo la sentencia del mismo Tribunal de 8 de marzo de 2012 (recurso 540/2008) que "la liquidación provisional es una liquidación anticipada, que encuentra su fundamento en que cuando se practica la liquidación no se conocen los valores o datos, económicos, físicos o de cualquier otra índole que, una vez conocidos, permitirán practicar la liquidación definitiva, depurando las inexactitudes por tal motivo cometidas". Por tales motivos, las liquidaciones provisionales pueden ser modificadas a resultas de una comprobación más exhaustiva, mientras que las definitivas, en cambio, sólo son modificables mediante su impugnación o por los procedimientos especiales de revisión.

SEXTO.- Cuestiona a continuación la parte recurrente el valor de mercado de la operación vinculada determinado por la Inspección por estimar inadecuado el método de valoración empleado.

El actor no discute su vinculación con la entidad Stavelot Comunicación S.L., que es evidente por su condición de socio y administrador único de ésta, siendo aplicable por tanto el art. 16.3.a) y b) del Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La existencia de vinculación entre el recurrente y la sociedad implica que las operaciones realizadas entre ellos se deben valorar por su valor normal de mercado, que es el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, conforme al art. 16.1.1º del mencionado Real Decreto Legislativo 4/2004.

Pues bien, los datos que figuran en la liquidación recurrida resultan de las actuaciones efectuadas por la Inspección y ponen de manifiesto que los servicios prestados por dicha sociedad a terceros se realizaron de forma personal por D. Ricardo, habiéndose comprobado además que la indicada sociedad no aportaba ningún valor añadido relevante a la actividad realizada por el socio, que podría haberse realizado por la persona física sin necesidad de actuar a través de una sociedad que fue creada, participada, administrada y controlada por el hoy recurrente. Es indiscutible, por ello, como afirma la Inspección, que lo que vale el servicio prestado por el Sr. Ricardo es el valor del servicio que la sociedad Stavelot Comunicación S.L. factura a sus clientes, si bien del importe obtenido por la citada entidad hay que deducir los gastos en que ésta incurrió para su obtención, debiendo imputarse la cantidad resultante al socio persona física en el IRPF al tratarse de actividades personales del mismo.

En este punto, en la demanda se alega que las características fundamentales de los contratos suscritos entre la sociedad y el socio difieren de las que concurren en los contratos de la sociedad con los terceros, en concreto en relación con su duración y al riesgo asumido, por lo que no son comparables. Sin embargo, este argumento tampoco puede prosperar por ser evidente que la comparación tiene que centrarse en las características de los servicios, que son los que se deben valorar a precio de mercado, resultando de ello que los servicios prestados por el socio son de carácter personalísimo por pactarse en los contratos que la sociedad realiza con terceros que debe ser D. Ricardo quien los preste, de modo que los servicios que el socio presta a la sociedad son exactamente los mismos que la sociedad presta a los terceros con los que contrata, siendo las cualidades de esa persona física como presentador o periodista las que se tienen en cuenta para llevar a cabo las contrataciones y las que, en definitiva, determinan la valoración de la contraprestación económica

Por otra parte, no resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, negar que la sociedad añadiese valor alguno a las prestaciones efectuadas por su socio único. Puesto que la sociedad era el vehículo a través del cual el socio-administrador prestaba sus servicios, es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, pues de lo contrario se imputarían al socio persona física unos rendimientos superiores a los realmente conseguidos.

En consecuencia, la valoración efectuada por las partes vinculadas no se corresponde con el valor normal de mercado, toda vez que los ingresos percibidos de terceros por la sociedad Stavelot Comunicación S.L. como consecuencia de los servicios prestados por D. Ricardo eran muy superiores a la retribución que dicha sociedad abonaba a su socio Sr. Ricardo por los mismos servicios, dando lugar a una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado.

Aparte de esto, hay que decir que la prestación de esos servicios de carácter personal a través de la sociedad constituida y administrada por el recurrente no tiene amparo en el ejercicio de la "economía de opción", conforme a lo declarado por la sentencia de la Sala tercera del Tribunal Supremo de fecha 12 de julio de 2012 (recurso de casación nº 2038/2009), que a su vez cita la sentencia de 27 de enero de 2010 (recurso de casación nº 5670/2004).

La economía de opción no avala la utilización de una sociedad cuyo único medio para desarrollar sus actividades es su socio y administrador, pues con ello sólo se pretende evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF frente a los del Impuesto sobre Sociedades, siendo esto lo que ha ocurrido en el presente caso. Hay que recordar, además, que el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, conforme a lo establecido en el art. 16.1 de la Ley General Tributaria, y en este supuesto, como ya se ha señalado, los servicios fueron llevados a cabo de manera exclusiva por el socio persona física, razones por las que los rendimientos obtenidos estaban sometidos al IRPF y no al Impuesto sobre Sociedades.

SÉPTIMO.- El recurrente, no obstante, aduce que en todo caso es erróneo el valor normal de mercado fijado en los ejercicios 2008 y 2009 por no haber tenido en cuenta que percibió una retribución por la cesión de sus derechos de imagen (100.000,00 euros cada año), importe que debe minorarse de los ingresos obtenidos por la sociedad Stavelot de terceros.

La cuestión relativa a las percepciones por la cesión de los derechos de imagen ha sido analizada con detenimiento por la Inspección en el acuerdo que practicó la liquidación, en el que se expone, en resumen, que el día 1 de enero de 2008 el recurrente y la sociedad Stavelot Comunicación firmaron un contrato en virtud del cual aquél cedió en exclusiva a dicha entidad los derechos necesarios para la explotación de su imagen (derechos de imagen) durante un plazo de ocho años, pactándose en la cláusula quinta que como contraprestación por dicha cesión la sociedad tenía que abonar al Sr. Ricardo la cantidad de 800.000,00 euros por todo el periodo, siendo exigible la totalidad del importe al vencimiento del periodo del contrato.

Está acreditado que D. Ricardo percibió de Stavelot la cantidad de 100.000,00 euros en el año 2008 y esa misma cantidad en el año 2009 por el citado concepto, importes que el Sr. Ricardo no incluyó en sus declaraciones del IRPF referidas a esos dos años por entender que se trataba de rendimientos del capital mobiliario no exigibles hasta el vencimiento del contrato (1 de enero de 2016), por lo que se debían incluir en la base imponible del ejercicio de vencimiento.

La Inspección, aunque estima que se trata de rendimientos de actividades económicas, no tuvo en cuenta tales cantidades a la hora de calcular el ajuste.

Pues bien, la pretensión de la parte actora entra en contradicción con sus propios actos, ya que pretende deducir de los rendimientos de las actividades económicas imputados por la Administración en los ejercicios 2008 y 2009 unas cantidades que percibió de Stavelot Comunicación S.L. y que no declaró en sus autoliquidaciones del IRPF, cuando las únicas cantidades que se pueden minorar del valor de las operaciones vinculadas, aparte de los gastos incurridos para la obtención de los ingresos, son las percibidas de la sociedad que fueron incluidas en la base imponible del IRPF.

Si el recurrente consideraba que esas percepciones debían incluirse en la base imponible del impuesto correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009 debió presentar en plazo las oportunas declaraciones complementarias, pero ahora no puede pretender que se deduzca un importe percibido y no declarado por entender que tiene que incluirse en la declaración del IRPF del ejercicio 2016.

El cambio de calificación fiscal al que alude el actor no tiene los efectos pretendidos, pues el criterio de la Inspección sobre la naturaleza tributaria de esos rendimientos no dio lugar al incremento de la base imponible del IRPF del actor de los años 2008 y 2009, de manera que admitió que ambas cantidades no tributasen hasta el año 2016 con una reducción del 40% por irregularidad (v. página 29 del acuerdo que practicó la liquidación).

OCTAVO.- Plantea seguidamente la parte actora la nulidad de la sanción alegando que en el acuerdo de liquidación la Oficina Técnica consideró que no había indicios de la comisión de infracciones tributarias, a pesar de lo cual se dictó acuerdo sancionador sin justificar las razones del cambio.

El art. 153.g) de la Ley General Tributaria exige que en las actas se exprese la opinión del actuario respecto de la existencia o inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, pero como la propia norma indica se trata de una opinión o criterio, respetable sin duda, que no vincula al órgano competente para decidir si procede tramitar o no el expediente sancionador.

El este caso el actuario hizo constar en el acta de inspección que existían indicios de la comisión de infracciones tributarias, y en fecha 4 de febrero de 2013 la Inspectora Coordinadora autorizó el inicio de expediente sancionador respecto de D. Ricardo, expediente que se inició por acuerdo de 21 de febrero de 2013. Así, se han cumplido las exigencias previstas en los arts. 21 y 25 del Real Decreto 2063/2004, que aprobó el Reglamento general del régimen sancionador tributario, para iniciar el procedimiento sancionador.

Es cierto que en el acuerdo que aprobó la liquidación (pág. 16) la Oficina Técnica expresó que "no existen indicios de comisión de infracciones tributarias en el seno de la persona física", pero ese criterio no puede impedir el inicio del procedimiento sancionador (que se acordó por el órgano competente) ni afecta al derecho de la Administración para imponer sanción.

Es más, el mismo órgano (Jefe de la Oficina Técnica de Inspección) que expuso ese criterio en la liquidación fue el que posteriormente dictó el acuerdo sancionador, lo que no tiene las consecuencias jurídicas que reclama el actor ya que la Ley no obliga a exponer de manera expresa en el acuerdo sancionador las razones por las cuales el órgano competente se aparta de su anterior criterio, lo que no conlleva merma alguna de los derechos del obligado tributario al ser evidente que esa diferencia de criterio queda justificada con los argumentos expuestos para fundamentar cada una de las decisiones, tanto la que no advierte indicios de la comisión de infracción como la

que declara lo contrario, de modo que la cuestión que suscita la parte actora se reconduce a la exigencia de motivación que debe cumplir el acto sancionador, en el que hay que exponer las razones para sancionar, pues si se llega a la conclusión de que dicho acuerdo está debidamente motivado, ello implica necesariamente que no era correcta la apreciación expuesta en el acuerdo que practicó la liquidación.

No obstante lo razonado, es preciso señalar que en el acuerdo sancionador se justifica el cambio de criterio de la Oficina Técnica en los siguientes términos:

"En el acuerdo de liquidación de fecha 21/02/2013 por el que se confirmaba la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad A02 NUM002 respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 a 2009, se sen~alaba la "no existencia de indicios de comisión de infracciones tributarias en el seno de la persona física".

No obstante lo anterior, el Inspector-Jefe autorizó el inicio del procedimiento sancionador con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25, apartados 1 y 3, del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) aprobado por R.D. 2063/2004, de 15 de octubre.

Una vez iniciado el expediente sancionador, esta Oficina Técnica a la vista del contenido del mencionado expediente y de la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, si~ considera que los hechos y circunstancias que han tenido lugar, son subsumibles en los tipos de infracción tributaria previstos en la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT).

Si bien no deja de ser cierto que la Oficina Técnica, en el seno del acuerdo de liquidación de fecha 21/02/2013, se pronunció acerca de la no existencia de indicios de comisión de infracción tributaria, no menos cierto es que el objeto de dicho Acuerdo es el que sen~ala el artículo 10 de la LGT, es decir, el circunscrito, únicamente, a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

El acuerdo de liquidación tiene, tan so~lo, por objeto, la propuesta de regularización de la situación tributaria del obligado tributario formulada por el órgano instructor.

"Artículo 101. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

La liquidación tributaria es el acto 1. resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria."

Por su parte, el artículo 153.g) de la LGT, y en este mismo sentido, determina que las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberr~n contener "la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias", pero nada dice la normativa tributaria, por contraposición, al hecho de que tales consideraciones deban o formar parte del acuerdo de liquidación a que da lugar el acta finalizadora del procedimiento.

Por lo tanto, cualquier pronunciamiento sobre la existencia o no de indicios de comisión de infracción tributaria en el acuerdo de liquidación, lo es a mayor abundamiento.

En distinto ámbito, el artículo 21 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) sen~ala:

"Artículo 21. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias

Como regla general, la imposición de 1. sanciones tributarias se realizara~ mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2a de este capitulo."

En virtud del artículo expuesto, en comunión con los anteriormente citados, queda claro que la normativa tributaria separa y diferencia, de forma terminante, el procedimiento de regularización de la deuda tributaria, del procedimiento sancionador; ambos con objetos y contenidos perfectamente diferenciados.

Por ello, el pronunciamiento acerca de la existencia o no de infracción tributaria realizado en el acuerdo de liquidación a que se refiere el interesado, no constituye el objeto del procedimiento de comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo ni condiciona la apertura de procedimiento sancionador, objeto de regulación diferenciada, pues se trata, simplemente, de cuestiones tangenciales a las que constituyen el fundamento de la resolución adoptada en relación al objeto del procedimiento administrativo tramitado.

En apoyo de esta fundamentación, procede traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y por la que de forma indiscutida, se ha venido diferenciado, en relación al contenido de las resoluciones judiciales, las denominadas cuestiones "obiter dicta", es decir, aquellas consideraciones hechas a mayor abundamiento y que resultan irrelevantes respecto de la resolución adoptada, de las denominadas "ratio decidendi" de la sentencia y que constituyen el verdadero fundamento del fallo de la resolución dictada.

Citamos a título de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29/01/2004, por la que se sen~ala que:

"(...) Sin embargo la sentencia decide -innecesariamente-, aprovechar el «material ambiental» existente en el expediente (estudio de impacto ambiental) y en los autos (prueba pericial de contraste del anterior estudio), y, aunque el primero, como se ha expresado, no resultaba necesario para la autorización concedida, la Sala decida analizarlo, contrastándolo con la pericial practicada en autos y llegando a la conclusión que con las medidas que van a adoptarse -por cuanto figuran en el proyecto- en relación con los elementos sensibles al medio ambiente que se citan, tal impacto va a resultar soportable. Esto es, que a pesar de no ser el mismo exigible, sin embargo, la sentencia, como «obiter dictum», sen~ala que el impacto de la construcción hidroeléctrica en el Barranco de Berasti, con

las medidas que se incorporan al proyecto, va a resultar soportable. Es un pronunciamiento excesivo (por su explicada innecesariedad) pero que, en modo alguno supone o implica una contradicción interna de la sentencia.

Como dijimos en la STS de 23 de abril de 2003 (RJ 2003, 4677) «hemos de admitir una cierta falta de técnica en el pronunciamiento de la sentencia recurrida..., pero esta incorrección, meramente formal, no la hace incurrir en el defecto de imprecisión, proscriba por los artículos 359 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 (LEG 1881, 1) y 218.1 de la vigente de 7 de enero de 2000 (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), revisable también a través del motivo de quebrantamiento de forma contemplado en el artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), de manera que tampoco procede anular dicha sentencia por resultar imprecisa o incurra en incoherencia interna» ( STS 23 de abril de 2003 ). Igualmente dijimos que «No cabe duda, pues, de cuál es la «ratio decidendi»,... pero la corrección jurídica de su conclusión no afecta a la forma de la sentencia, regida entonces por el artículo 359 de la Ley de Enjuiciamiento civil invocado por el... recurrente en este primer motivo de casación, sino al fondo, que, en el caso de haber sido indebidamente resuelto, debería haberse combatido aduciendo la infracción jurídica cometida por el Tribunal «a quo» al decretar «la nulidad de pleno derecho de los acuerdos impugnados», razón por la que dicho motivo no puede prosperar» ( STS 24 de abril de 2003 (RJ 2003, 4681)). Y ello porque, como también señalamos, «la sentencia no deja de expresar con claridad bastante cuáles son las razones por las que decide en el sentido en que lo hace» ( STS 20 de octubre de 2003 (RJ 2003, 8587)).(...)"

Señalados todos los fundamentos anteriormente expuestos, y en aplicación de esta jurisprudencia, debe concluirse que, aun cuando la Oficina Técnica pudo realizar una afirmación como la sostenida o alegada por el interesado, dicha manifestación lo constituye a mayor abundamiento, ya que no resulta acorde al objeto del procedimiento tramitado, ni fundamento de la resolución adoptada por dicha Oficina.

No olvidemos que lo que se resolvió en tal acuerdo, no es sino la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

El hecho de que con posterioridad el Inspector Jefe acuerde el inicio de un expediente sancionador, y tras analizar el contenido de la propuesta sancionadora, la cual se fundamenta en una más profusa motivación sobre la responsabilidad tributaria y a la vista de un procedimiento cuyo objeto es específico, nada impide que pueda entenderse adecuada una resolución sancionadora, al tratarse éste de un procedimiento separado del de aplicación de los tributos y, por no constituir el pronunciamiento que ahora alega el interesado, fundamento de la resolución regularizadora de la deuda tributaria."

En atención a la totalidad de las razones expuestas debe rechazarse el motivo del recurso que se acaba de examinar.

NOVENO.- Dicho lo anterior, en la demanda se aduce que la actuación del recurrente en los ejercicios 2007 y 2008 no era sancionable al amparo del art. 191 de la Ley General Tributaria por ser atípica la conducta al ser aplicable el art. 16.10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El principio de tipicidad se traduce en la exigencia de castigar única y exclusivamente las conductas que integran infracciones previamente establecidas legalmente, por lo que el acto castigado tiene que estar claramente definido como infracción tributaria en la norma aplicada por la Administración. Y este requisito concurre en el presente supuesto, toda vez que como consecuencia de la indebida valoración de la operación vinculada el recurrente dejó de ingresar una parte de la deuda tributaria, en concreto las cantidades que se detallan en el acuerdo que practicó la liquidación, acción que constituye la infracción tipificada en el art. 191.1 de la Ley General Tributaria.

El demandante, sin embargo, considera que en los aludidos ejercicios era de aplicación el art. 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 porque, en su opinión, la falta de desarrollo reglamentario de las obligaciones de documentación no determina la procedencia de sancionar la conducta al amparo del citado art. 191.

La cuestión planteada por el actor ya ha sido analizada por esta Sección en las sentencias de 14 de junio de 2017, 16 de mayo de 2017 y 8 de septiembre de 2015 ( recursos números 1278/2015, 1140/2015 y 548/2013).

En consecuencia, por aplicación de los principios de unidad de doctrina, seguridad jurídica e igualdad, deben reiterarse ahora los argumentos expuestos en el Quinto Fundamento de Derecho de la sentencia dictada en el recurso 1278/2015, que dice lo siguiente:

"(...) debe examinarse a continuación, siguiendo un orden jurídico lógico, el motivo del recurso que plantea la ausencia de tipicidad por ser de aplicación el régimen sancionador regulado en el art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en la redacción dada por la Ley 36/2006.

El art. 16.10 del RDL 4/2004 , en la redacción dada por la Ley 36/2006, dispone lo siguiente:

"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.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la

sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191 , 192 , 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la infracción prevista en este número.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

4.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191 , 192 , 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la desatención de los requerimientos realizados."

Pues bien, la cuestión planteada por el recurrente ya ha sido analizada por esta Sección en la sentencia de fecha 16 de mayo de 2017 (recurso nº 1140/2015 ), que a su vez se remite parcialmente a la sentencia de fecha 8 de septiembre de 2015, que puso fin al recurso nº 548/2013 .

En consecuencia por aplicación de los principios de unidad de doctrina, seguridad jurídica e igualdad, deben reiterarse ahora los argumentos expuestos en el Sexto Fundamento de Derecho de la sentencia dictada en el recurso 1140/2015 , que dice lo siguiente:

Como pone de manifiesto el precepto anterior las infracciones tributarias que tipifica se relacionan con la documentación que reglamentariamente se determinaría según se establece el artículo 16.2 del TRLIS y esa documentación no se ha exigido al recurrente, ya que como pone de manifiesto el acuerdo recurrido, el régimen sancionador regulado por el artículo 16.10 del TRLIS, introducido por la Ley 36/2006 , para los periodos iniciados después de 1/12/2006 para operaciones realizadas antes del 19/02/2009 si bien existía la obligación del socio y de la sociedad de valorar la operación vinculada a precio normal de mercado, no era obligatorio cumplimentar la documentación específica y por tanto no cabe imponer sanciones por infracciones tributarias vinculadas a una documentación que no era exigible.

En este sentido la Disposición Adicional Séptima, apartado 2 de la Ley 36/2006 , dispone 2. Las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por esta Ley, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Hasta dicha fecha resultarán de aplicación las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley en materia de documentación de las operaciones vinculadas y régimen sancionador, y no serán constitutivas de infracción tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen correctamente alguno de los métodos de valoración previstos en el apartado 4 del artículo 16 del citado texto refundido según la redacción dada por esta Ley .

Debe tenerse en cuenta que el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de marzo, que articula el desarrollo reglamentario de la documentación a que alude el artículo 16.2 del TRLIS, entró en vigor el 20/11/2008, día siguiente al de su publicación en el BOE, de conformidad con la DF 2ª del mismo Reglamento y tiene razón la Administración en que no es aplicable el régimen sancionador del artículo 16.10 del TRLIS a las operaciones vinculadas realizadas en 2007 y 2008.

Por otra parte, en relación a la infracción tributaria grave concreta a la que alude el recurrente, el Tribunal Constitucional en la sentencia 145/13, de 11/07/2013 , que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad contra el artículo 16.2 y 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , en su redacción por la Ley 36/2006, afirma que el segundo tipo de infracción administrativa es la declaración de un valor diferente al normal de mercado, es decir, la discrepancia entre el valor declarado en determinados impuestos -sociedades, renta de las personas físicas o renta de no residentes- y el resultante de la documentación anterior (segundo párrafo del apartado 10) que confirma la vinculación de la infracción con una documentación que no era exigible a las operaciones vinculadas realizadas entre socio y su sociedad en 2007 y 2008.

Y por último la compatibilidad entre las infracciones del artículo 191.1 de la LGT y del artículo 16.10 del TRLIS, ha sido ya resuelta y desestimada por esta Sección en la sentencia 889 de 8/09/2015, recaída en el recurso 548/2013, en el que se discutía, como en el caso de autos, la legalidad del acuerdo sancionador dictado contra una persona física por la infracción del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, por ingreso inferior de la cuota que hubiera resultado de haber valorado correctamente a precio de mercado entre independientes la operación vinculada del socio mayoritario con su sociedad.

En la referida sentencia, en lo que aquí interesa, se afirma:

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.

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.

(...)

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 16.2

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."

Los argumentos que se acaban de transcribir son plenamente aplicables al presente caso y evidencian que el régimen sancionador del art. 16.10 RDL 4/2004 no estaba vigente en los ejercicios 2007 y 2008, pues conforme a la Disposición Adicional 7ª.2 de la Ley 36/2006 las obligaciones de documentación a que se refiere el art. 16.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por aquella Ley, son exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle (desarrollo reglamentario que se llevó a cabo por el Real Decreto 1793/2008, que entró en vigor el 20 de noviembre de 2008), de modo que tales obligaciones de documentación sólo son exigibles a partir de los tres meses siguientes a tal fecha, siendo aplicable hasta ese momento el régimen sancionador establecido en la Ley General Tributaria.

En consecuencia el hecho de que durante los años 2007 y 2008 no fuesen aplicables las obligaciones de documentación introducidas por la Ley 36/2006 no afecta a la aplicación del régimen sancionador vigente en esos ejercicios cuando las valoraciones efectuadas por los contribuyentes no apliquen correctamente alguno de los métodos de valoración previstos en el art. 16.4 del RDL 4/2004. Y en el presente supuesto, a tenor de lo expuesto en la liquidación practicada a D. Ricardo, es indudable que éste no aplicó correctamente ningún método de valoración de la operación vinculada controvertida; es más, realizó una valoración totalmente arbitraria y carente de justificación con la única finalidad de reducir la carga fiscal, como ya se ha dicho en anteriores fundamentos jurídicos.

En relación con el ejercicio 2008, el recurrente reclama también la nulidad de la sanción por ser más favorable el tipo infractor previsto en el art. 16.10 del RDL 4/2004. Pero esta pretensión tampoco puede ser acogida toda vez que, como ya ha declarado esta Sección en las sentencias antes reseñadas, el mencionado art. 16.10 no establece un régimen sancionador más favorable respecto del existente con anterioridad, pues introduce una nueva infracción tributaria que coexiste con la infracción del art. 191 de la LGT, si bien ambas son incompatibles entre sí, de manera que no resulta aplicable al caso el art. 10.2 de la LGT.

En cualquier caso, hay que reiterar que en el ejercicio 2008 no estaba aún vigente la obligación de documentación prevista en el art. 16.2 del RDL 4/2004, por lo que no podía cometerse la infracción consistente en no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos dicha documentación.

Con respecto al ejercicio 2009, se invoca en la demanda que es incorrecta la base de la sanción determinada conforme al art. 16.10 RDL 4/2004 por no haber tenido en cuenta la contraprestación de 100.000,00 euros por la cesión de los derechos de imagen. Esta pretensión también debe ser rechazada por las razones expuestas en el Séptimo Fundamento de Derecho de esta sentencia, que se dan por reproducidas para evitar innecesarias reiteraciones.

DÉCIMO.- Por último, el actor alega la improcedencia de la sanción por ausencia de culpabilidad y por incorrecta motivación del acuerdo sancionador.

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".

UNDÉCIMO.- 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.

El acuerdo sancionador recurrido describe los hechos que dieron lugar a la regularización tributaria, analiza los conceptos de tipicidad y de culpabilidad, y afirma en relación con este requisito subjetivo:

"B) Aplicación al caso concreto

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que D. Ricardo es, en los ejercicios inspeccionados, socio y administrador de STAVELOT COMUNICACIÓZN, SL, siendo innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas partes, de las actividades de una de la otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

En el presente caso, la sociedad STAVELOT COMUNICACIÓZN, SL no ha sido creada con un fin económico o empresarial, puesto que no añade valor relevante a la actividad realizada por el sujeto pasivo, (pudiendo concluirse claramente que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física sin necesidad de actuar a través de la sociedad) sino que se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF, así como para la deducción de gastos que no cumplen con los requisitos de deducibilidad por no estar relacionados con la actividad.

Por tanto, 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), mediante la determinación de valoraciones incorrectas de los servicios prestados entre el obligado tributario y la sociedad STAVELOT COMUNICACIÓZN, SL, los cuales constituyen operaciones vinculadas en los términos del 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).

Tal y como ya se expuso en la propuesta de sancioŹn, es necesario precisar que no procederŹa regularizacioŹn tributaria alguna si la valoracioŹn de la remuneracioŹn de la persona jurŹdica a la persona fŹsica hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido. La mencionada valoracioŹn, realizada por la sociedad y la persona fŹsica ha carecido, a juicio de la inspeccioŹn, del rigor mŹnimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoracioŹn de las operaciones vinculadas establecidos normativamente.

En consecuencia, concurre pues, el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infraccioŹn tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneracioŹn de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos han permitido la obtencioŹn de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda PuŹblica. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuacioŹn de la persona fŹsica e indicios de una colaboracioŹn activa de la sociedad en la actuacioŹn de la persona fŹsica.

No puede estimarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artŹculo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicacioŹn de una interpretacioŹn razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisioŹn en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa. AsŹ, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenŹa duda razonable acerca de la necesaria aplicacioŹn del valor de mercado aplicable a los servicios profesionales, que eŹl como socio administrador ha prestado a la sociedad en los ejercicios inspeccionados, y que eŹsta ha facturado a terceros, debido a la infravaloracioŹn declarada por los mismos.

Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que ha actuado, cuando menos negligentemente, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario puŹblico.

Ya en la propuesta de resolucioŹn del expediente sancionador, se haciŹa referencia a que el Tribunal Supremo ha manifestado que, para excluir la responsabilidad, las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. AsŹ, por ejemplo, la STS de 20-11-1991 determinoŹ que "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretacioŹn de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda PuŹblica, hay que convenir en que la aplicacioŹn de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan sen~aladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedariŹa sin contenido la maŹs comuŹn de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaracioŹn del hecho imponible".

Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infraccioŹn tributaria, y por lo tanto la procedencia de sancioŹn, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurŹdicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicacioŹn al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay aŹnimo de ocultar o evitar a la AdministracioŹn el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es maŹs cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esteŹ respaldada, aunque sea en grado mŹnimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mŹnimo de razonabilidad o fundamentacioŹn, en todo supuesto de infraccioŹn, bastariŹa la aportacioŹn de cualquier tipo de alegacioŹn contraria a la sostenida por la AdministracioŹn para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurŹdica; es preciso, adem~as, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad."

La claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario al no aplicar la valoracioŹn correspondiente a las operaciones vinculadas realizadas no puede dejar margen a la interpretacioŹn, sin que la conducta regularizada por la InspeccioŹn se justifique en la aplicacioŹn razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que dariŹa lugar a la exclusioŹn de responsabilidad. Existe culpabilidad por cuanto que el traslado de rentas de la persona fŹsica a la sociedad sin observarse las reglas de valoracioŹn de operaciones vinculadas, supone una intencioŹn de rebajar la carga fiscal del conjunto de ambas partes.

En este sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal EconoŹmico Administrativo Regional de Madrid, al analizar supuestos ideŹnticos al del presente expediente, en sendas Resoluciones de fecha 25/02/2013 en las que sen~ala que:

"Pues bien, de la documentacioŹn, y datos que figuran en el expediente instruido por la AdministracioŹn tributaria, se deduce la culpabilidad del reclamante en la comisioŹn de la infraccioŹn, ya que ha quedado acreditado que el sujeto infractor actuoŹ de modo culpable, puesto que, tal como se indica en el acuerdo impugnado la conducta del contribuyente, consistente en la creacioŹn de una sociedad que no an~ade ninguŹn valor a la actividad realizada por el obligado tributario, combinada con la infraccioŹn de la norma de valoracioŹn obligatoria la prestacioŹn a valor de mercado, solo se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y maŹs elevados del IRPF, como se puede observar a primera vista de la comparacioŹn de los tipos medios que resultan de aplicacioŹn 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 tributacioŹn resulta menor tambŹn y esta menor tributacioŹn se acentu~a si por la existencia de esta sociedad se incluyen maŹs gastos y asimismo concurre en el socio el elemento subjetivo, al ser eŹl el que propicia la creacioŹn de la sociedad, con la finalidad de obtencioŹn de una ventaja fiscal indebida (o ahorro fiscal), "actuacioŹn de la persona fŹsica en la que se aprecian indicios de culpabilidad o responsabilidad, lo que ha motivado una disminucioŹn del importe a ingresar.". Por ello, este Tribunal entiende al igual que la InspeccioŹn que concurre culpa en la actuacioŹn del contribuyente, la creacioŹn voluntaria de la sociedad y de la infraccioŹn de la norma de valoracioŹn establecida en el artŹculo 45 de la Ley del Impuesto, tuvo como finalidad un evidente beneficio expresamente buscado por el reclamante al dejar de

ingresar parte de la deuda tributaria, resultando un enriquecimiento injusto para el obligado tributario y un perjuicio para los intereses de la Hacienda Pu**u**blica."

Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales."

Los argumentos que se acaban de transcribir evidencian que el acuerdo sancionador justifica de manera adecuada la culpabilidad del contribuyente, ya que especifica en qu**e** consistió su actuación y valora su intencionalidad a partir de datos concretos y detallados (creación de una sociedad que no añade valor a la actividad realizada por el actor, control de la misma por el socio, valoración de la operación vinculada que incumple de forma manifiesta los criterios legales, perjuicio para la Hacienda Pública derivado de esa valoración), de manera que la Administración no ha deducido la culpa con argumentos estereotipados ni con una simple remisión genérica a la claridad de las normas tributarias.

Por otra parte, la actuación del demandante no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma fiscal, pues para que concurra una causa de exoneración no basta con afirmar su existencia, sino que es necesario que tal afirmación esté respaldada por un fundamento objetivo que en este caso no existe al carecer totalmente de justificación que el socio perciba de la sociedad Stavelot Comunicación S.L. (de la que es socio y administrador único) una remuneración muy inferior a la obtenida por aqu**e**lla como consecuencia de los servicios de naturaleza personal prestados exclusivamente por el socio, acción encaminada sin duda a eludir la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF.

Tampoco puede admitirse en este caso que la valoración de la operación vinculada sea una cuestión compleja, ya que el recurrente hizo una valoración que nada tenía que ver con la realidad, por lo que era fingida y engañosa, de modo que no estamos ante una mera discrepancia en cuanto al importe declarado por el obligado tributario, sino ante una valoración fijada de forma arbitraria e injustificada con el único fin de reducir la carga fiscal.

No puede olvidarse, finalmente, que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpa del obligado tributario, prueba que existe en este caso por las razones ya expuestas.

En consecuencia, procede confirmar el acuerdo sancionador impugnado por ser ajustado a Derecho, lo que determina la íntegra desestimación del recurso.

DUODÉCIMO.- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme dispone el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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

## FALLO

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Ricardo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de noviembre de 2015, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007/2008/2009, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente n**o** 2610-0000-93- 0113-16 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo n**o** 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso- Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general n**o** 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0113-16 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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 certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100786