



Roj: **STSJ CL 427/2018 - ECLI: ES:TSJCL:2018:427**

Id Cendoj: **47186330032018100012**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valladolid**

Sección: **3**

Fecha: **01/02/2018**

Nº de Recurso: **378/2017**

Nº de Resolución: **83/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

SENTENCIA: 00083/2018

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2017 0000470

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 378/2017

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000378 /2017 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De VALCARCE ATLANTICA, S.A.

ABOGADO D. JAVIER VEGA ALVAREZ

PROCURADOR D. SANTIAGO DONIS RAMON

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARÁIN Y VALDEMORO

En Valladolid, a uno de febrero de dos mil dieciocho.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 83

En el **recurso contencioso-administrativo núm. 378/17** interpuesto por la entidad **VALCARCE ATLÁNTICA, S.A.** , representada por el Procurador Sr. Donís Ramón y defendida por el Letrado Sr. Vega Álvarez, contra



Resolución de 31 de marzo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. 47/642/15), siendo parte demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades (liquidación y sanción).

Ha sido **ponente** el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 31 de mayo de 2017 la entidad VALCARCE ATLÁNTICA, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 31 de marzo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 47/642/15 en su día presentada frente a la liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2012/2013, por importe de 0 euros, y contra la resolución del expediente sancionador por importe de 44.000 euros, acordadas por la Inspección Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León.

SEGUNDO.- Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 26 de julio de 2017 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se revoque y deje sin efecto las resoluciones sancionadoras y la resolución del TEAR desestimatoria de la reclamación económica administrativa formulada contra aquélla, resolviendo sobreseer el expediente sancionador y, en su virtud, acordar el sobreseimiento y archivo del expediente sancionador en su momento incoado por no resultar ajustado a Derecho y no existir ni concurrir los elementos configuradores de ilícito administrativo alguno; solicitando con carácter subsidiario que, de entenderse cometida algún tipo de infracción tributaria, calificar la misma como leve, revocando y dejando sin efecto la sanción impuesta y, en consecuencia, aplicando los principios rectores de todo procedimiento sancionador, especialmente la prudencia y proporcionalidad, imponiéndole una sanción de multa no superior a los 1.000 euros.

TERCERO.- Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 16 de octubre de 2017 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 44.000 €, no recibándose el proceso a prueba al no haberse solicitado, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 21 de diciembre de 2017 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 25 de enero de 2018, observándose en la sustanciación del presente recurso los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 31 de marzo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 47/642/15 en su día presentada por la entidad VALCARCE ATLÁNTICA, S.A., frente a la liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2012/2013, por importe de 0 euros, y contra la resolución del expediente sancionador por importe de 44.000 euros, acordadas por la Inspección Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que la cuestión que debe ser resuelta es la procedencia de la conclusión alcanzada por la Inspección en cuanto a la falta de aportación de la documentación a que se refieren los artículos 16.2 del TRLIS y 18 a 20 del RIS, y, en definitiva, sobre la existencia de la tipificación de los hechos imputados al presunto infractor y la culpabilidad de la conducta del contribuyente, que éste rechaza; que en el presente caso el obligado tributario ha realizado operaciones comerciales con su vinculada Valcarce Tarjeta de Transporte, SA, por lo que, de acuerdo con el artículo 16 del TRLIS, la Administración tiene potestad para comprobar que las operaciones se han valorado por su valor normal de mercado, obligando a su vez el apartado 2 de este artículo a mantener a disposición de la Administración la documentación que se establece en los artículos 18 a 20 del RIS; que una vez examinado el expediente y la documentación aportada relativa a las operaciones vinculadas -que la resolución impugnada reproduce-, se considera, al igual que consideró la Inspección, que con tales documentos no se cumple en modo alguno con las obligaciones documentales establecidas en el Reglamento del Impuesto ya que no se



ha aportado documentación alguna relativa al ejercicio 2012, el certificado de Doña María Rosario no guarda relación con la documentación requerida y tanto el escrito de Don Geronimo, como los informes de la empresa auditora fueron elaborados una vez iniciado el procedimiento inspector y basándose en datos del ejercicio 2013, cuando el reglamento en su artículo 20.2 establece que las obligaciones documentales se referirán al pedido impositivo o de liquidación en que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada; que no hay tampoco presentación de un análisis de comparabilidad y una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido; que en todo caso la documentación relativa a operaciones vinculadas debe estar a disposición de la Administración tributaria desde el final del período voluntario de declaración, y la documentación aportada, como ya se ha dicho, fue realizada una vez iniciado el procedimiento inspector y se refiere a 2013, sólo uno de los ejercicios comprobados; que, en definitiva, se considera que la conducta del obligado tributario coincide con el supuesto típico de infracción en los términos previstos en el artículo 16.10 TRLIS, ya que el obligado tributario debió confeccionar, en su momento, la documentación reglamentaria para el ejercicio 2012 y 2013 y ponerla a disposición de la Administración cuando le fue requerida, documentación que se convierte en necesaria no solo para comprobar el valor de mercado atribuido a las operaciones vinculadas sino para conocer diferentes datos, como las personas o entidades con las que un obligado tributario tiene vinculación, así como la descripción de las diversas operaciones realizadas, y la escasa documentación aportada por el obligado tributario en el procedimiento inspector, toda ella confeccionada una vez iniciado éste, no corresponde al ejercicio 2012, por lo que no puede considerarse que con la misma se hayan cumplido las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas establecidas por la norma; y que por lo que se refiere al componente subjetivo de la culpabilidad, ha de partirse de que la llevanza de una contabilidad fiable no origina que no deba llevarse una documentación específica que exige el legislador para documentar las operaciones vinculadas, conociendo en este caso el obligado tributario la obligación de documentar las citadas operaciones vinculadas, y de hecho, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, se han confeccionado unos documentos, que se concretan en escritos de manifestaciones del procedimiento de compras o ventas en su caso, facturas correspondientes a enero y febrero de 2013, y estadillos de precios diarios de combustible correspondientes a enero y febrero de 2013, y sendos informes de una empresa auditora, uno en relación con las cuentas anuales también de 2013 y otro encargado de forma específica en octubre de 2014 por el obligado tributario sobre la aplicación de precios de mercado en las operaciones vinculadas realizadas por el obligado tributario y Valcarce Tarjeta de Transportes, SA, también en 2013, por lo que no puede considerarse cumplida la obligación de documentación de operaciones vinculadas, ya que si bien el obligado tributario ha confeccionado documentos y ha encargado un informe a empresa auditora para uno de los ejercicios comprobados, no ha aportado documentación alguna de operaciones vinculadas del ejercicio 2012, lo que lleva a pensar que de forma negligente no cumplió con sus obligaciones de documentación.

La entidad VALCARCE ATLÁNTICA, S.A., alega en la demanda que el Acta de la inspección, pese a concluir que no existe ningún tipo de omisión ni error, considerando correctas las liquidaciones tributarias practicadas -no modificándose en consecuencia las ventas declaradas en los años 2012 y 2013 al haberse realizado estas a precios de mercado, siendo por tanto el Acta con cuota y deuda cero euros-, sin embargo, fue firmada por ella en disconformidad por cuanto no está de acuerdo con las conclusiones de la Inspección al decir que no se ha aportado absolutamente ninguna documentación relacionada con las operaciones vinculadas -las mantenidas entre ella (por ventas de combustibles y carburantes por importes de 40.291.246,06 y 73.618,562,57 de euros en los años 2012 y 2013) con su cliente y socio, la mercantil VALCARCE TARJETA TRANSPORTE, S.A propietaria en un 67% de las acciones de mi representada- todo ello de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto de Sociedades (RIS), afirmación que luego dio lugar a la incoación en fecha 21 de enero de 2015 del expediente sancionador vinculado al Acta; que las actuaciones inspectoras se han basado fundamentalmente en comprobar si efectivamente el valor declarado por las entidades vinculadas VALCARCE ATLÁNTICA, S.A (empresa que vende), y VALCARCE TARJETA TRANSPORTE, S.A (empresa que compra), se corresponde con el valor normal de mercado en los ejercicios objeto de comprobación inspectora 2012 y 2013, para lo que se le requirió la oportuna documentación, habiendo colaborado siempre y en todo momento con la Inspección, aportando documentación con fecha 30-09-2014 (Diligencia nº 6; análisis de comparabilidad de ventas; explicación de cómo opera el mercado; facturas de venta de diversos días) que ha servido para que por parte de la Inspección se pudiera comprobar que las ventas de combustibles y carburantes realizadas a la empresa vinculada se ha realizado a precio de mercado, llegando la Inspección de los tributos a la conclusión ya dicha de que tales operaciones se realizaron efectivamente a precio de mercado, con cuota y deuda de cero euros; que si no se han advertido errores ni omisiones es precisamente porque se ha podido comprobar que los precios de venta de las operaciones vinculadas son precios de mercado y, por tanto, se cumplen todos los requisitos reglamentarios (artículos 18 a 20) y ello mismo acredita que sí se ha puesto a disposición de la Inspección la documentación requerida, pues, insiste la recurrente, de otra forma la Inspección actuante no podría haber determinado la conformidad a precios de mercado de los precios de transacción por ella señalados y declarados; que la normativa de las operaciones vinculadas recogida en el



Impuesto de Sociedades es novedosa en el ámbito tributario, compleja, con continuos cambios normativos y en la cual ha habido litigiosidad en los últimos años (incluidos los años 2012 y 2013) y por supuesto también en el régimen sancionador recogido en los arts. 18 a 20 del Reglamento del Impuesto Sociedades RIS , con interpretaciones no pacíficas que incluso dieron lugar a que el propio TS elevara una cuestión de inconstitucionalidad relativa al régimen sancionador de las operaciones vinculadas -precisamente sobre si las sanciones que se establecían en el reglamento del impuesto de sociedades sobre operaciones vinculadas (arts. 18 a 20 RIS) vulneraban los principios de legalidad sancionadora y proporcionalidad-, resuelta por la STC de 11 de julio 2013 en cuya virtud la regulación del régimen sancionador de las operaciones vinculadas fija con precisión las sanciones pero en la configuración de las conductas que constituyen ilícitos existe indefinición por los conceptos y términos empleados, lo que ha motivado una nueva regulación del artículo 18 TRLIS; que en ningún caso ha habido una conducta defraudadora por parte del obligado tributario ya que las operaciones se han valorado siempre a precios de mercado y ello en base a la documentación confeccionada por la empresa y aportada a la Inspección y que obra en el expediente administrativo, sin que pueda justificarse la sanción por circunstancias subjetivas o personales, siendo precisamente gracias a la diligencia con que se confeccionó y se custodió la documentación de las operaciones vinculadas realizadas por el sujeto pasivo lo que ha permitido a la Inspección de los tributos comprobar y verificar que ha facturado correctamente, resultando inconcebible que el mismo actuario motive ahora la sanción diciendo simplemente que es un contribuyente que desprecia la norma tributaria, que ha intentado menoscabar y que actúa negligentemente.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando frente al argumento principal de la demanda -de que fueron correctas sus liquidaciones- que debe tenerse en cuenta que el citado artículo 16.10 del TRLIS tipifica una infracción por incumplimiento de una obligación formal en relación con el deber de conservación de una documentación que debe existir previamente -lo que excluye cualquier interpretación favorable a su posible confección a posteriori-, y ello con independencia de que la Administración tributaria tenga que realizar o no "correcciones valorativas" en las operaciones sujetas, aplicándose dicho criterio sólo para graduar la cuantía de la sanción, especificando de forma detallada tanto el acuerdo sancionador como la propia resolución del TEAR -que reproduce- qué documentación aportó la actora al ser requerida y por qué la misma se ha considerado insuficiente.

SEGUNDO.- Normativa aplicables y elementos fácticos relevantes.

No se discute que la entidad recurrente Valcarce Atlántica, SA, estaba participada en los años 2012 y 2013 objeto de comprobación por las empresas Estación de Servicios Valcarce S.L., y Valcarce Tarjeta de Transporte, S.A., situación que conlleva que las operaciones realizadas entre el obligado tributario y sus socios tengan la naturaleza de vinculadas en los términos establecidos en el 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), por lo que en el transcurso de las actuaciones inspectoras se requirió a la recurrente para que aportase la documentación relativa a las operaciones vinculadas realizadas a que se refiere el artículo 16.2 del TRLIS y los artículos 18 a 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades .

El artículo 16, sobre operaciones vinculadas, 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, establece lo siguiente:

" 1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas...

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente....

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.

En los supuestos de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1.º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1.º realizadas en el periodo impositivo.

El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios... "

Ello no obstante, y por aplicación del principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables, el Acuerdo de imposición de sanción aplicó el régimen sancionador previsto en el artículo 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, reduciendo la inicial propuesta de sanción de 66.000 € a 44.000 €.

Por otro lado, y en lo que ahora interesa, los artículos 18 a 20 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades -en su redacción vigente en los ejercicios comprobados, y hoy derogado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio-, señalaban que " *el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación*"; este mismo precepto establecía que la documentación estará formada por: a) *La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario.* b) *La documentación del obligado tributario.* El artículo 19 del RIS regula la documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario, estableciendo en su apartado 2 lo siguiente: "*Las obligaciones documentales previstas en el apartado anterior se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo, y serán exigibles para los grupos que no cumplan con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto. Cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio, de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias*". Y el artículo 20 del RIS regula la documentación relativa al obligado tributario, estableciendo entre otra documentación: - Análisis de comparabilidad. - Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, justificando su elección y forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

Como pone de manifiesto la demandante, en el apartado 3 del Acta de disconformidad levantada por la Inspección de los tributos en fecha 21 de enero de 2015 se hace constar lo siguiente: "En las declaraciones del interesado en los años o por los periodos impositivos o de declaración indicados, no se han advertido errores ni omisiones, considerándose correctas las liquidaciones practicadas, cuyo importe, en su caso, ha sido ingresado en el Tesoro Público. En consecuencia, la Inspección estima que procede considerar la liquidación practicada por el interesado como correcta, dando por terminada la comprobación de los elementos, actividades y demás circunstancias determinantes de la exacción del tributo. No obstante, y en los términos recogido en la diligencia nº 8, se ha apreciado por la Inspección la existencia del incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 16.2 LIS y desarrolladas en los artículos 18 a 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS)", siendo el resultado de la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 de 0,00 euros.

En el Acuerdo de liquidación de 3 de marzo de 2015 se hace constar igualmente que "La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario es la siguiente: Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo...

Los hechos más relevantes son los siguientes:



1.- Las bases impositivas han sido fijadas por el método de estimación directa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

2.- Examinada la documentación aportada, la Inspección no ha advertido errores ni omisiones por lo que considera correctas las liquidaciones practicadas, cuyas cuotas resultantes han sido ingresadas en el Tesoro Público...

4.- En el transcurso de las actuaciones inspectoras se requiere al representante del obligado tributario para que aporte la documentación relativa a las operaciones vinculadas realizadas, a que se refieren el artículo 16.2 del TRLIS y los artículos 18 a 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La citada Ley del Impuesto sobre Sociedades obliga a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación establecida reglamentariamente, que acredite la valoración de las operaciones realizadas, así como otras circunstancias.

En el transcurso de las actuaciones inspectoras el representante del obligado tributario aportó, a efectos de las operaciones vinculadas, la siguiente documentación:

A) En comparecencia de fecha 30 de septiembre de 2014, recogida en diligencia número 6, el representante del obligado tributario aporta la siguiente documentación:

- Certificado expedido por doña María Rosario Freijó, apoderada de Valcarce Tarjeta de Transporte, SA, en la que describe sucintamente la operativa de compras de esta entidad, incluye un cuadro resumen de compras de combustible a cada operador y el porcentaje que representan sobre el total, en el que no consta la fecha a la que se refieren.

- Facturas de compras de Valcarce Tarjeta de Transporte, SA a distintos operadores, entre ellos Valcarce Atlántica, SA, correspondientes a diversos días de los meses de enero y febrero de 2013.

- Estadillos de precios diarios de los diversos productos ofertados por las distintas operadoras a Valcarce Tarjeta de Transporte, SA, confeccionados por esta empresa, correspondientes a los meses de enero y febrero de 2013.

El representante del obligado tributario manifiesta que estos precios son ofertados telefónicamente. No existe constancia escrita de los mismos, ni otros elementos externos de verificación.

B) En comparecencia de fecha 15 de octubre de 2014, recogida en diligencia número 7, el representante del obligado tributario aporta la siguiente documentación:

- Manifestación escrita de Don Geronimo, responsable comercial de Valcarce Atlántica, SA, en la que hace un recorrido histórico de la entidad, relación con los operadores, operaciones previstas, decisiones adoptadas y operatoria de las ventas de carburante a Valcarce Tarjeta de Transporte, SA a partir de 2012.

- Informe de auditoría correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 2013. Las páginas 19 y 20 de este informe, se refieren a las operaciones vinculadas, donde se pone de manifiesto que el mayor volumen de operaciones fueron realizadas con Valcarce Tarjeta de Transporte, SA, tanto en 2012 como en 2013.

- Informe de "Hechos Concretos", realizado por la empresa Auren Auditores el 8 de octubre de 2014, por mandato del obligado tributario, para acreditar que las compras y ventas realizadas con la vinculada Valcarce Tarjeta de Transporte, SA, se realizaron a precios de mercado. La documentación examinada por los auditores y la aportada en esta fecha de ambas empresas, corresponde en su totalidad al ejercicio 2013.

Las facturas examinadas sobre las que la empresa auditora realiza el estudio e informe corresponden a los meses de enero y febrero de 2013.

- El representante del obligado tributario en esta comparecencia manifiesta lo siguiente:

"Según el estudio realizado en los meses de enero y febrero de 2013, que son los meses sobre los cuales se han aportado las facturas de compra y venta a la Inspección sobre los que ésta ha realizado un muestreo de los precios de compra y venta, queda acreditado que los precios utilizados se corresponden con los de mercado"

Así mismo manifiesta que con la documentación aportada en el curso de las actuaciones queda cumplimentado el requerimiento efectuado por la Inspección sobre documentación relativa a operaciones vinculadas.

5.- La Inspección, una vez examinados los documentos aportados, considera que no se ha aportado en modo alguno, la documentación relativa a operaciones vinculadas a que se refieren los artículos 16.2 del TRLIS y 18



a 20 del RIS apreciando en la conducta del obligado tributario, el necesario grado de culpabilidad exigido por nuestro ordenamiento jurídico para la imposición de sanciones".

Y en el apartado de fundamentos de derecho, tras constatar la existencia -no cuestionada- de vinculación entre sociedades, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 16 TRLIS, añade que:

"... Las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, que el obligado tributario debe mantener a disposición de la Administración se encuentran desarrolladas en los artículos 18 a 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades .

El artículo 18 del RIS, establece que "el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación".

Este mismo artículo establece que la documentación estará formada por:

- a) La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario.
- b) La documentación del obligado tributario.

El artículo 19 del RIS regula la documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario, estableciendo en su apartado 2 lo siguiente: "Las obligaciones documentales previstas en el apartado anterior se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo, y serán exigibles para los grupos que no cumplan con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto .

Cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias".

El artículo 20 del RIS regula la documentación relativa al obligado tributario, estableciendo entre otra documentación:

- a) Análisis de comparabilidad.
- b) Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, justificando su elección y forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

El obligado tributario realizó operaciones con su vinculada Valcarce Tarjeta de Transporte, SA, en los ejercicios comprobados 2012 y 2013, siendo requerido por la Inspección para que aportase la documentación a que se refieren los artículos arriba citados y que obligatoriamente debe poner a disposición de la Administración. En el transcurso de las actuaciones inspectoras la única documentación aportada, obrante en el expediente, ha sido... (seguidamente reproduce la documentación ya descrita)

Esta instancia -continúa diciendo el Acuerdo de liquidación-, al igual que el actuario, una vez examinado el expediente y la documentación aportada relativa a las operaciones vinculadas, considera que con estos documentos no se cumple en modo alguno con las obligaciones documentales establecidas en el Reglamento del Impuesto. Así, no se ha aportado documentación alguna relativa al ejercicio 2012, el certificado de Doña María Rosario no guarda relación con la documentación requerida y tanto el escrito de Don Geronimo , como los informes de la empresa auditora fueron elaborados una vez iniciado el procedimiento inspector y basándose en datos del ejercicio 2013...

Por lo expuesto en el fundamento anterior, y dado que la documentación relativa a operaciones vinculadas debe estar a disposición de la Administración Tributaria desde el final del período voluntario de declaración, que la documentación aportada fue realizada una vez iniciado el procedimiento inspector y se refiere a 2013, sólo uno de los ejercicios comprobados, esta instancia al igual que el actuario, considera que la conducta del obligado tributario, constituye infracción tributaria en los términos previstos en el artículo 16.10 TRLIS, ya que debió confeccionar, en su momento, la documentación reglamentaria para el ejercicio 2012 y ponerla a disposición de la Administración cuando le fue requerida".

Finalmente, en cuanto a la procedencia de la propuesta de regularización practicada, el Acuerdo de liquidación concluye que "Es por todo ello que este órgano, considerando ajustados a Derecho los fundamentos legales aplicados a los supuestos de hecho que se suscitan en el expediente y que son pormenorizados en acta e informe ampliatorio que le acompaña, funda en ellos la procedencia de practicar la liquidación conforme la propuesta contenida en la referida acta, de acuerdo con la legislación vigente para el concepto y periodos que nos ocupan y sin que el interesado haya aportado prueba alguna que desvirtúe las consideraciones realizadas a lo largo de las actuaciones inspectoras", con el resultado ya dicho de cuota por importe de cero euros.

Por su parte, en el apartado 3 del antecedente de hecho segundo del Acuerdo de imposición de sanción de fecha 3 de marzo de 2015, se hace constar que "3.- Examinada la documentación aportada, la Inspección no ha advertido errores ni omisiones por lo que considera correctas las liquidaciones practicadas, cuyas cuotas resultantes han sido ingresadas en el Tesoro Público".

Y en relación con el incumplimiento que sirve de fundamento al Acuerdo de imposición de sanción, se hace constar lo siguiente:

"5.- En el transcurso de las actuaciones inspectoras se requiere al representante del obligado tributario para que aporte la documentación relativa a las operaciones vinculadas realizadas, a que se refieren el artículo 16.2 del TRLIS y los artículos 18 a 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades .

La citada Ley del Impuesto sobre Sociedades obliga a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación establecida reglamentariamente, que acredite la valoración de las operaciones realizadas, así como otras circunstancias.

En el transcurso de las actuaciones inspectoras el representante del obligado tributario aportó, a efectos de las operaciones vinculadas, la siguiente documentación - reproduciendo la relación ya descrita anteriormente-...

El Acuerdo de imposición de sanción contiene, en cuanto a la tipicidad de la conducta, la siguiente fundamentación:

"6.- La Inspección, una vez examinados los documentos aportados, considera que no se ha aportado en modo alguno la documentación relativa a operaciones vinculadas a que se refieren los artículos 16.2 del TRLIS y 18 a 20 del RIS, por los siguientes motivos:

- a) La documentación aportada ha sido elaborada en el mes de octubre 2014.
- b) El certificado expedido por doña María Rosario Freijó, apoderada de Valcarce Tarjeta de Transporte, SA, no guarda relación con la información solicitada.
- c) Los datos solicitados para los periodos comprobados sólo han sido aportados respecto del ejercicio 2013 y de su examen se desprende que no se trata más que de una justificación a posteriori de los precios efectivamente fijados, solo para los meses de enero y febrero de ese ejercicio.

En resumen, se ha aportado una documentación realizada con posterioridad, sin relación alguna con el contenido requerido, encaminada según se desprende de su análisis, a justificar a posteriori la realidad de precios de mercado aplicados en enero y febrero 2013.

Por tanto, nos encontramos ante la ausencia absoluta de la información solicitada en el ejercicio 2012 y casi absoluta en el ejercicio 2013.

7.- Estos hechos llevan al actuario a concluir la total falta de aportación de dicha documentación, hechos tipificados como infracción tributaria en el artículo 16 del TRLIS, apreciando en la conducta del obligado tributario el necesario grado de culpabilidad exigido por nuestro ordenamiento jurídico para la imposición de sanciones.

8.- El artículo 16 del TRLIS y los artículos 18 a 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades obligan a tener a disposición de la Administración tributaria una documentación mínima que acredite la valoración dada.

En este caso concreto, la Inspección considera que el obligado tributario debió aportar para el periodo 2012 esta documentación mínima, que seguiría siendo válida para el ejercicio 2013 al no apreciarse diferencias relevantes respecto la situación del ejercicio 2012.

A) Documentación del grupo

a) Datos:

-. Identificación de cada una de las entidades del grupo que realicen operaciones vinculadas. En este supuesto se trata de dos entidades, Valcarce Atlántica SA y Valcarce Tarjeta de Transporte SA. Por lo tanto, dos datos.

b) Grupos de datos:

-. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante de la misma.

-. Descripción de la política del grupo sobre precios de transferencia, incluyendo el método de fijación de precios adoptado por el grupo.

Por lo tanto, dos conjuntos de datos.



B) Documentación del obligado:

a) Datos:

- Identificación del obligado tributario y de cada una de las personas o entidades con las que se realice la operación. En este supuesto se trata de dos entidades, Valcarce Atlántica, SA y Valcarce Tarjeta de Transporte. SA. Por lo tanto, dos datos.

b) Grupos de datos:

- El análisis de comparabilidad.

- Justificación del método de valoración elegido, forma de aplicación y valor o intervalo derivado del mismo.

Por lo tanto, dos conjuntos de datos.

9.- El instructor del expediente considera sancionable la no aportación de documentación alguna respecto del ejercicio 2012".

La sanción se cuantifica pues, aplicando el régimen más favorable, por un total de cuatro datos y cuatro conjuntos de datos, todo ello en relación a documentación no aportada del ejercicio 2012.

En contestación a las alegaciones sobre ausencia de tipicidad, el Acuerdo sancionador señala que "Así pues, nos encontramos ante una conducta que está tipificada como infracción en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, consistente en la no aportación de la documentación relativa a operaciones vinculadas. Obsérvese que la norma establece una obligación o conjunto de obligaciones de tipo más bien formal, asociadas al mantenimiento de una documentación que se convierte en imprescindible no solo para comprobar el valor de mercado atribuido a las operaciones vinculadas sino para conocer datos como las personas o entidades con las que un obligado tributario tiene vinculación, la descripción de las diversas operaciones realizadas, etc. Lo que el legislador ha querido de forma expresa es que, en caso de que se incumpla dicha obligación de documentación o, de aportarse la misma, los valores de mercado resultantes no sean los aplicados por el contribuyente, es sancionar dicha conducta. Así, la alegación de que la documentación y el valor de mercado de las operaciones realizadas con Valcarce Tarjeta de Transporte son correctos dado que la propia inspección no ha considerado procedente realizar regularización alguna, debe desestimarse. En este caso es evidente que la entidad no mantiene, no conserva y no aporta la documentación que, en relación con sus operaciones vinculadas, establece la norma. Esta conducta aparece tipificada de forma clara en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley dado que dicho apartado prevé como tipo infractor la no realización de correcciones valorativas existiendo incumplimiento de dicha obligación de documentación. En este caso, resulta fundamental hacer hincapié en que la escasa documentación aportada en el procedimiento inspector, toda ella confeccionada una vez iniciado éste, no corresponde al ejercicio 2012, por lo que no puede considerarse que con la misma se hayan cumplido las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas establecidas por la norma, por lo que la concurrencia del tipo no deja lugar a dudas. Pero, es más, los informes, facturas o certificados aportados en relación con el 2013, adolecen igualmente de defectos en relación con el incumplimiento de las obligaciones a que nos venimos refiriendo".

Finalmente, y en cuanto a la culpabilidad, el Acuerdo sancionador señala, en esencia, lo siguiente: "Así, pues, y con abstracción hecha que la conducta ha de ser imputable al obligado tributario, cumple con su carga probatoria la Administración tributaria cuando acredita el dato del incumplimiento de una norma o conjunto de normas que no quepan ser interpretadas razonablemente en otro sentido, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que la propia Administración, a través de las manifestaciones señaladas en los preceptos citados, pudo generarle otra interpretación o de que, habida cuenta de las características concurrentes y de las que hubiera debido procurarse, no le era posible tomar conocimiento de la existencia de la obligación o no le era posible atenderla. En este sentido, esta instancia considera que el obligado tributario conocía la obligación de documentar las operaciones vinculadas, de hecho una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, se han confeccionado unos documentos, que se concretan en escritos de manifestaciones del procedimiento de compras o ventas en su caso, facturas correspondientes a enero y febrero de 2013, ya aportadas con anterioridad y estadillos de precios diarios de combustible correspondientes a enero y febrero de 2013 y sendos informes de empresa auditora uno de las cuentas anuales también de 2013 y otro encargado ex profeso en octubre de 2014 por el obligado tributario sobre la aplicación de precios de mercado en las operaciones vinculadas realizadas por el obligado tributario y Valcarce Tarjeta de Transportes, SA, también en 2013.

Como ya se ha indicado no puede considerarse cumplida su obligación de documentación de operaciones vinculadas. Pero adicionalmente, está acreditado que la propia entidad, bien es cierto que tras ponerle de manifiesto las conclusiones de la Inspección, ha confeccionado documentos y ha encargado un informe a



empresa auditora, para uno de los ejercicios comprobados sin aportar documentación alguna de operaciones vinculadas del ejercicio 2012, lo que lleva a pensar que de forma intencionada no cumplió con sus obligaciones de documentación.

Por tanto, el obligado tributario realizó operaciones comerciales con una empresa vinculada, conociendo cuáles eran sus obligaciones en cuanto a la valoración a precios de mercado y aportación y mantenimiento de la documentación en que se fundan los precios aplicados, incumpliendo sus obligaciones establecidas de forma clara en el artículo 16 de la LIS y desarrolladas en los artículos 18 a 20 de su Reglamento.

La norma que regula las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas es clara, ha sido objeto de amplia difusión para facilitar su conocimiento. La entidad debía conocer la misma sin que exista ningún eximente para que no haya cumplido la misma, siendo además claro el criterio de la Dirección General de Tributos en cuanto al momento en que dicha documentación debe estar a disposición de la Administración, momento en que, de una forma clara, Valcarce no la tenía a disposición ni la aportó.

Estos hechos han quedado debidamente detallados y descritos en el acuerdo de liquidación practicado, ponen de manifiesto la existencia de una actitud por parte del contribuyente de descuido, desprecio o menoscabo en el cumplimiento de las normas tributarias así como una clara laxitud en la apreciación de los deberes tributarios, actitud que, según el Tribunal Supremo, supone la concurrencia de la culpabilidad, entendida como capacidad de actuar culpablemente, requisito necesario para la comisión de toda infracción tributaria sancionable y que se aprecia en la actuación descrita y enjuiciada por la Inspección del presente obligado tributario.

Todo lo anterior indica en la conducta del sujeto pasivo el descuido y negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales que es constitutivo del elemento subjetivo o intencional en la comisión de la infracción tributaria, que convierte ésta en sancionable, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1. del Art. 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria .

Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla".

TERCERO.- Sobre la concurrencia de la infracción: inexistencia de actuación antijurídica. Estimación de la demanda.

Así las cosas, conviene significar con carácter previo dos consideraciones. De un lado, la justificación de la reforma operada sobre el particular por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuya exposición de motivos señala lo siguiente: "*Mención específica merece la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta.*

Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por



el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

El correspondiente desarrollo reglamentario establecerá la documentación que deberá estar a disposición de la Administración tributaria a estos efectos. Las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública. Para ello, el futuro desarrollo reglamentario podrá fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de los grupos empresariales, las empresas o las operaciones vinculadas, en particular cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimientos desproporcionados

Por otro lado, y en relación con los preceptos legales que sirven de fundamento al Acuerdo sancionador se dictó la STC de 11 de julio de 2013 que tenía por objeto analizar la constitucionalidad de los apartados 2 y 10 del art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por posible vulneración del art. 25.1 CE, considerando el ATS de planteamiento de 8 de febrero de 2011 -con ocasión del recurso directo interpuesto por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España contra el Real Decreto 1793/2008- que tales apartados podían comprometer los principios de legalidad sancionadora (en relación tanto con las infracciones como con las sanciones) y de proporcionalidad.

La citada STC, que desestimó la cuestión, contenía entre otras las siguientes consideraciones: « *Las llamadas "operaciones vinculadas" son las transacciones que realizan sociedades o sujetos relacionados entre sí, no independientes o sometidos de algún modo a un mismo poder de decisión. Cabe que estas entidades pacten los precios de sus operaciones (los llamados "precios de transferencia") lo que puede falsear la competencia y alterar la tributación correspondiente. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Unión Europea y el legislador español se han ocupado de estas operaciones con el fin de evitar que los precios de transferencia encubran una traslación de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras con fines de elusión fiscal. El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), en particular, dispensa un tratamiento fiscal a las operaciones vinculadas distinto del establecido para las transacciones entre empresas independientes. Como ha puesto de manifiesto la doctrina especializada, su objetivo en este caso es someter a tributación la capacidad económica real subyacente a la transacción, no simplemente la que pone formalmente de manifiesto la operación. Un instrumento básico al efecto es la previsión de que las empresas guarden y pongan a disposición de la Administración tributaria la documentación que permite comprobar si los precios de transferencia se ajustan al valor normal del mercado. El incumplimiento de estas obligaciones documentales o la comprobación a partir de ellas de una discrepancia entre el valor declarado y el real de mercado acarrea las consecuencias sancionadoras previstas en el art. 16 LIS ...*

La exposición de motivos destaca en este sentido la importancia de dotar a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad obligando al sujeto pasivo a documentar la determinación del valor de mercado acordado en las operaciones vinculadas...

El desarrollo reglamentario vino de la mano del 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. Se regularon en él ciertos aspectos relativos a la determinación del valor normal de mercado, en particular, elementos procedimentales y las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Concretamente se distinguen dos tipos de obligaciones documentales: de un lado, la correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario (art. 19) y, de otro, la relativa al propio obligado tributario (art. 20). En la configuración de estas nuevas obligaciones se ponderó fundamentalmente la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte de la Administración tributaria. La exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la hacienda pública...

6. La aplicación de la doctrina constitucional reseñada conduce a la conclusión de que los elementos de las conductas antijurídicas previstas en el apartado 10 del art. 16 LIS, en relación con su apartado 2, son suficientes desde la perspectiva de la garantía formal resultante del art. 25.1 CE, en línea con lo alegado por el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado.

Hay que tener en cuenta, en primer lugar, que el apartado 10 del art. 16 LIS no puede leerse aisladamente, sino en conexión con el resto del precepto. A la vista de su apartado 1, es claro que el régimen sancionador establecido se refiere, no a cualesquiera conductas en materia tributaria, sino a las específicamente relacionadas



con las denominadas "operaciones vinculadas". El objetivo que fundamenta la intervención sancionadora es la lucha contra el fraude y, en particular, contra la elusión fiscal en las operaciones vinculadas, como se desprende claramente también del apartado III de la exposición de motivos de la Ley 36/2006 y como subraya acertadamente el Fiscal General del Estado. Por eso la descripción de la conducta típica ha de entenderse desde tales parámetros; las previsiones reglamentarias llamadas a complementar el ámbito de tales conductas típicas no pueden ser sino aquellas relacionadas con tales objetivos. Por tanto, no estamos ante una tipificación de infracciones "sin acotación material alguna ni referencia a bienes jurídicos cuya protección pudiera justificar la sanción" (STC 13/2013, de 28 de enero , FJ 4). Se cuenta con un marco de referencia valorativa suficientemente claro que permite excluir una interpretación expansiva del ámbito típico y una consideración meramente formalista de las previsiones reglamentarias referidas a las que se refiere la Ley...

A su vez, la descripción de los elementos objetivos de la conducta infractora no se remite sin más al reglamento. El apartado 10 distingue dos tipos de ilícitos tributarios, asociándoles diferentes consecuencias sancionadoras. El primero es la falta de aportación o aportación incompleta, inexacta o con datos falsos de documentación. Esta conducta antijurídica se delimita en mayor medida después: el tercer párrafo del apartado 10 la concreta en la omisión o aportación inadecuada de un "dato" o "conjunto de datos". El legislador pretende así diferenciar varios ilícitos (con distintas consecuencias represivas) dentro de este primer tipo de infracción. A su vez, a la vista de todo el art. 16 LIS , es claro que la documentación exigible es sólo la estrictamente necesaria para la comprobación de que el obligado tributario no está utilizando las operaciones vinculadas para eludir o reducir fraudulentamente su carga fiscal en relación con una serie tasada de impuestos. Es más, desde la perspectiva del tipo sancionador, son sólo exigibles, de entre estas informaciones, aquellas cuya omisión o aportación inadecuada pueda considerarse "grave" y proporcional a las multas previstas en el tercer párrafo del apartado 10. Además, no puede perderse de vista tampoco que, como destaca el Fiscal General del Estado, ya pesa sobre todos los obligados tributarios, incluidas por tanto las "personas o entidades vinculadas", una serie de "obligaciones de información" legalmente previstas en los arts. 29 y 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria ...

Un asunto tan específico como la fijación de la documentación que deben mantener las empresas vinculadas requiere de la colaboración reglamentaria. Se trata del tipo de materia en el que hemos apreciado que la potestad reglamentaria es "en cierto modo insuprimible" (STC 34/2013, de 14 de febrero , FJ 19, que cita la STC 42/1987, de 7 de abril , FJ 2). Hay que estar de acuerdo con el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado en que sería incorrecto afirmar que la remisión permite a la potestad reglamentaria establecer libremente o a capricho las infracciones sancionables. Como acabamos de ver, la Ley sitúa el desarrollo reglamentario en el ámbito material de las operaciones vinculadas para evitar el fraude, imponiendo una serie relevante de límites: los sujetos responsables son sólo las personas o entidades vinculadas enumeradas en el apartado 3 que no estén en las circunstancias señaladas en el párrafo segundo del apartado 2, no cualesquiera otros; y el incumplimiento de esa obligación es sancionable únicamente respecto de las informaciones que, conforme a lo dispuesto en los apartados 1, 4, 5, 6 y 9 del art. 16 LIS , permitan la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas. Tal es una orientación material precisa que impide que la remisión del art. 16.10 LIS se entienda referida a obligaciones documentales no relacionadas con la determinación del "precio de transferencia". A su vez, el reglamento habrá de completar la regulación de las infracciones teniendo en cuenta que la Ley ya las ha calificado de graves y que ya ha establecido las multas correspondientes. Habrá de procurar, en definitiva, que exista proporcionalidad entre los comportamientos prohibidos que a él le corresponde perfilar (mediante la selección de la documentación exigible) y las consecuencias sancionadoras exhaustivamente previstas en la Ley. Por otra parte, la obligación documental cuya configuración se traslada al reglamento, aunque fundamental, es sólo uno de los aspectos objetivos de la conducta antijurídica descrita en el apartado 10, pues hay otros que habrán de servir de guía normativa al desarrollo reglamentario (documentación "incompleta", "inexacta" o con "datos falsos"; "datos" y "conjunto de datos", "valor normal de mercado", métodos y procedimientos de valoración). Puede constatarse, de este modo, que el desarrollo reglamentario al que hace referencia el art. 16 LIS no podrá realizar estrictamente una tipificación ex novo de infracciones administrativas. Al contrario, habrá de acomodarse a los elementos esenciales de la conducta antijurídica efectivamente previstos en la Ley. Por esta razón, el apartado 10 del art. 16 LIS no vulnera la dimensión formal del principio de legalidad sancionadora...

En resumen, en el presente caso la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria "en cierto modo insuprimible" (STC 34/2013 , FJ 19, citando la STC 42/1987 , FJ 2). La remisión al reglamento de la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas. Consecuentemente, procede afirmar que la tipificación de



las infracciones administrativas del apartado 10 del art. 16 es conforme con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE)...

7. Seguidamente procede valorar si el apartado 10 del art. 16 LIS vulnera la garantía material del principio de legalidad sancionadora por no predeterminar agotadoramente las infracciones administrativas que recoge ni, en consecuencia, permitir un conocimiento ex ante del ámbito de lo prohibido.

La ley enjuiciada, aunque contiene los elementos esenciales de la conducta antijurídica, al incluir una amplia serie de conceptos jurídicos indeterminados (como documentación "incompleta", "inexacta" o con "datos falsos"; "dato" y "conjunto de datos"; o "valor normal de mercado") y, sobre todo, al remitir al reglamento la especificación de las obligaciones de documentación, no permite al ciudadano identificar certeramente el ámbito de lo prohibido ni, por tanto, las consecuencias de sus acciones. No puede en este sentido afirmarse, como hace el Fiscal General del Estado, que la sola lectura del art. 16 LIS permite a sus destinatarios deducir con exactitud los documentos cuya falta de aportación o aportación inadecuada es sancionable y saber claramente de antemano cómo acomodar su conducta a la prohibición establecida. Una cosa es que la regulación legal cumpla con la garantía formal del principio de legalidad, que es "relativa" en el Derecho administrativo sancionador, y otra bien distinta que satisfaga por sí la dimensión material de ese principio, que solemos calificar de "absoluta" para el ordenamiento sancionador tanto penal como administrativo. A la ley se le exige que proporcione un mínimo de certidumbre a través de la identificación de los elementos esenciales de las infracciones administrativas, pero ese mínimo puede ser insuficiente desde la perspectiva de la garantía material del principio de legalidad sancionadora (en este sentido, entre otras, STC 181/2008, de 22 de diciembre , FJ 5). Es lo que ocurre evidentemente en el presente caso, pues el art. 16 LIS cumple con la exigencia constitucional de reserva de ley, pero no realiza la de predeterminación.

Ahora bien, la ausencia de taxatividad no supone que el apartado 10 del art. 16 LIS vulnere el art. 25.1 CE . Este precepto constitucional no obliga a las normas con fuerza de ley a tipificar agotadoramente las infracciones administrativas. Conforme a nuestra doctrina constitucional, expuesta en el fundamento jurídico 4 y aplicada en los siguientes, el principio de legalidad sancionadora exige sólo la regulación en norma con rango legal de los elementos esenciales de la conducta antijurídica constitutiva de infracción administrativa (garantía formal), por lo que admite una diversidad de desarrollos reglamentarios con tal que el efectivamente aprobado se ajuste a ese marco legislativo fundamental y cierre taxativamente el régimen sancionador (garantía material). Por eso la ley reguladora de Derecho administrativo sancionador no está obligada a orillar todo género de incertidumbre, ni es el instrumento que debe necesariamente cumplir con el alto grado de predeterminación normativa que exige la Constitución. Si, como en el presente caso, la ley ha optado (con mejor o peor técnica legislativa, pero válidamente) por mantener amplios niveles de indeterminación al emplear conceptos jurídicos no enteramente precisos y, sobre todo, dar paso al reglamento, respetando la garantía formal del principio de legalidad (al tipificar los elementos esenciales de la conducta antijurídica), habrá de ser el reglamento el que cumpla la garantía material de taxatividad y el que, por tanto, asegure la previsibilidad por parte de los ciudadanos de las conductas constitutivas de infracción administrativa (STC 219/1989, de 21 de diciembre , FFJJ 4 y 5), debiéndose tener en cuenta, en todo caso, que el reglamento no vulnera de suyo esta exigencia cuando deja de concretar los conceptos jurídicos indeterminados legalmente establecidos o añade otros nuevos, siempre que se sitúe dentro de las fronteras de la norma sancionadora y que sean razonablemente previsibles el significado y las consecuencias que tales conceptos tendrán en la fase aplicativa a partir de criterios lógicos, técnicos y de experiencia (entre otras, SSTC 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 3 ; y 297/2005, de 21 de noviembre , FJ 8). Ahora bien, corresponderá a la jurisdicción ordinaria controlar que el desarrollo reglamentario (y los actos sancionadores de aplicación) cumple con el mandato constitucional de taxatividad. Por eso, si en este caso el reglamento impugnado en el proceso judicial a quo cumple o no con la exigencia constitucional de predictibilidad es un asunto ajeno a nuestro enjuiciamiento que habrá de abordar el Tribunal que ha planteado la cuestión de inconstitucionalidad...

Lo mismo ocurre con la falta de proporcionalidad imputada al régimen sancionador del tercer párrafo del apartado 10 del art. 16 LIS . Afirma el órgano judicial que el principio de proporcionalidad "queda comprometido" porque "por vía reglamentaria se puede ampliar o reducir, al antojo del titular de la potestad reglamentaria, el ámbito de la infracción que además lleva la calificación de grave, con lo que una simple omisión podría producirse en esta infracción por la simple voluntad de la Administración". Como puede comprobarse, la violación del principio de proporcionalidad se vincula a la pretendida ausencia de tipificación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica. Se está, de este modo, ante una duda que es enteramente dependiente de la principal puesta de manifiesto en el Auto de planteamiento, que es la relativa a si el grado de densidad reguladora de las infracciones administrativas previstas en el apartado 10 del art. 16 LIS es compatible con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE). Pues bien, como no hay vulneración de aquella garantía respecto de las infracciones, procede descartar también que la regulación legal de las sanciones infrinja el principio de proporcionalidad. No obstante, el desarrollo reglamentario debe garantizar



que las infracciones que concrete sean en efecto "graves" y consecuentes con la severidad de las multas tipificadas en el párrafo tercero del apartado 10 del art. 16 LIS . Dicho de otro modo, el reglamento, al cerrar el régimen sancionador, debe seleccionar, de entre todas las informaciones estrictamente necesarias para la evitación del fraude en operaciones vinculadas, sólo aquellas cuya omisión o aportación inadecuada sea efectivamente catalogable como grave y merecedora de las sanciones pecuniarias establecidas en la Ley. No obstante, en estas circunstancias, no corresponde a este Tribunal, sino a la jurisdicción ordinaria, comprobar si hay proporcionalidad entre las infracciones (tal como han sido definitivamente perfiladas por las normas reglamentarias) y las sanciones (legalmente tasadas) ».

De lo hasta aquí expuesto parece incuestionable que la reforma del artículo 16 del TRLIS operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de Prevención del Fraude Fiscal, tuvo un doble alcance:

a) De un lado, efectuar un cambio de enfoque en la regulación de las operaciones vinculadas partiéndose ahora de un principio distinto al hasta entonces vigente, de suerte que la valoración de las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado pasa, de ser una facultad de la Administración tributaria, a ser una obligación del contribuyente; es decir, es el contribuyente el que debe valorar obligatoriamente a valor del mercado las transacciones vinculadas, teniendo a su vez la Administración la posibilidad de comprobar y de corregir esa valoración haciendo, en su caso, los ajustes que sean pertinentes. Y

b) Correlativamente, se obliga al contribuyente a elaborar y mantener una determinada documentación a disposición de la Administración tributaria para que ésta pueda verificar o comprobar que se han aplicado efectivamente valores de mercado en sus operaciones vinculadas, estableciendo a su vez un régimen sancionador.

Por lo que se refiere más concretamente a esta obligación del sujeto pasivo de documentar la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene, a juicio de la Sala es igualmente incuestionable que su razón de ser, la que la justifica y sobre la que se fundamenta en definitiva el régimen sancionador, no es otra, en expresión de la propia Ley, que " dotar a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad... ", en definitiva, garantizar a la Administración " el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública " .

Como hemos visto y en congruencia con dicha finalidad, la citada STC de 11 de julio de 2013 pone de relieve que la previsión de que las empresas guarden y pongan a disposición de la Administración tributaria la documentación que permite comprobar si los precios de transferencia se ajustan al valor normal del mercado -cuyo incumplimiento acarrea las consecuencias sancionadoras del artículo 16.2 de la LIS - es « un instrumento básico » al efecto " de evitar que los precios de transferencia encubran una traslación de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras con fines de elusión fiscal "; también señala que en la configuración de estas nuevas obligaciones se ponderó fundamentalmente "la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte de la Administración tributaria "; que " El objetivo que fundamenta la intervención sancionadora es la lucha contra el fraude y, en particular, contra la elusión fiscal en las operaciones vinculadas... Por eso la descripción de la conducta típica ha de entenderse desde tales parámetros; las previsiones reglamentarias llamadas a complementar el ámbito de tales conductas típicas no pueden ser sino aquellas relacionadas con tales objetivos "; que "... a la vista de todo el art. 16 LIS , es claro que la documentación exigible es sólo la estrictamente necesaria para la comprobación de que el obligado tributario no está utilizando las operaciones vinculadas para eludir o reducir fraudulentamente su carga fiscal en relación con una serie tasada de impuestos "; que " el incumplimiento de esa obligación es sancionable únicamente respecto de las informaciones que, conforme a lo dispuesto en los apartados 1, 4, 5, 6 y 9 del art. 16 LIS , permitan la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas "; o que " el reglamento, al cerrar el régimen sancionador, debe seleccionar, de entre todas las informaciones estrictamente necesarias para la evitación del fraude en operaciones vinculadas, sólo aquellas cuya omisión o aportación inadecuada sea efectivamente catalogable como grave y merecedora de las sanciones pecuniarias establecidas en la Ley " .

Así las cosas, y aunque es claro -y así lo pone de relieve la Abogacía del Estado- que la inexistencia de correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones vinculadas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, no excluye la potencial concurrencia de la infracción tributaria ex artículo 16.10 de la LIS ya que la procedencia o no de tales correcciones únicamente se proyecta sobre la cuantificación de la sanción, sin embargo, el recurso ha de correr suerte estimatoria y es que no sólo, como ya se dijo, en este caso la Administración no efectuó corrección valorativa alguna a las operaciones vinculadas realizadas por la recurrente en los ejercicios 2012 y 2013, sino que no se aprecia por la Sala que la conducta desplegada por la



recurrente haya puesto en riesgo, siquiera mínimamente, el bien jurídico protegido por la norma sancionadora; a este respecto debemos significar lo siguiente:

a) La Inspección de los tributos inició con fecha 19 de marzo de 2014 actuaciones de comprobación e investigación con carácter general en relación a Valcarce Atlántica, S.A., alcanzando al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012 -luego ampliado el ejercicio 2013- y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2012 y 2013.

b) La Diligencia Nº 1 se extendió el 29 de abril de 2014, pero no es hasta la Diligencia Nº 6 de 30 de septiembre cuando la Inspección por primera vez pone de manifiesto la existencia de las operaciones vinculadas ya descritas y requiere a la interesada la documentación reglamentariamente establecida; la siguiente Diligencia Nº 7 de 15 de octubre, en relación con la documentación aportada por la interesada -a la que ya nos hemos referido-, señala que "La Inspección tras el posterior examen de dicha documentación, determinará la suficiencia de ésta en orden a acreditar los hechos requeridos"; finalmente, en la Diligencia Nº 8 de 7 de enero de 2015 se hace constar que "tras el posterior examen de dicha documentación, la Inspección ha llegado a la conclusión de la total falta de aportación de la documentación relativa a dichas operaciones a la que se refieren el artículo 16.2 LIS y los artículos 18 A 20 del Reglamento de Impuesto sobre Sociedades (RIS)", abriendo seguidamente el trámite de audiencia previo a las actas de inspección.

c) Como ya hemos anticipado, tras el desarrollo de las actuaciones en los términos expuestos, la Inspección de los tributos hace constar que se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo, no habiendo apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo; que las bases imponibles han sido fijadas por el método de estimación directa "utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria"; y que en las declaraciones del interesado en los años o por los periodos impositivos o de declaración indicados, no se han advertido errores ni omisiones, considerándose correctas las liquidaciones practicadas, cuyo importe, en su caso, ha sido ingresado en el Tesoro Público, por lo que se considera que la liquidación practicada por el interesado es correcta, dando por terminada la comprobación de los elementos, actividades y demás circunstancias determinantes de la exacción del tributo, siendo por tanto el resultado de la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 de 0,00 euros.

d) Si tenemos presente, como dijimos, que la razón por la que se establece un régimen sancionador para el caso de incumplimiento de la obligación formal de conservación y aportación de la documentación exigida respecto de operaciones vinculadas no es otra que la de dotar a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad, de garantizar a la Administración el ejercicio de sus facultades de comprobación en operaciones que por su naturaleza son susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública, todo ello a fin de evitar que los precios de transferencia encubran una traslación de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras con fines de elusión fiscal, la Sala no acierta a comprender cómo, no obstante apreciar la Inspección de los tributos la ausencia absoluta de la información solicitada en el ejercicio 2012 -y casi absoluta en el ejercicio 2013, aunque no se sanciona respecto de este ejercicio-, pudo sin embargo alcanzar la conclusión de que las declaraciones del interesado por tales periodos fueron correctas. No se deduce del expediente, ni desde luego la Administración tributaria lo explicita, qué supuestas actuaciones de comprobación e investigación complementarias -ajenas a la documentación aportada y examinada- se vio obligada a desplegar la Inspección para, por así decirlo, suplir el incumplimiento de documentación en que la infracción consiste.

Dado que no se concreta, ni se vislumbra, la realización de ninguna actuación inspectora complementaria tendente a asegurar la efectividad de la actividad comprobadora - que es lo que en definitiva trata de garantizar la obligación formal-, la Sala llega a la conclusión de que por la naturaleza de las operaciones realizadas entre las empresas vinculadas (compraventa de combustible y carburantes), o por la actividad a la que se dedica la recurrente y sus participadas (comercio mayor petróleo y lubricantes), o por cualquier otra causa, con la documentación aportada, y así se dice expresamente en el Acuerdo de liquidación -"utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria"-, la Inspección de los tributos pudo realizar sin mayor obstáculo, dificultad o entorpecimiento su actividad comprobadora, obteniendo además en este caso una liquidación por importe de 0,00 euros. Dicho de otro modo, la documentación aportada por la interesada -fuese o no incompleta- sí sirvió en este concreto caso a los fines de comprobación legalmente previstos. Y

e) En fin, aunque pudiera afirmarse la concurrencia de tipicidad en cuanto al incumplimiento de la obligación formal de documentación referida al año 2012 -obligación de naturaleza vicaria e instrumental, que no se justifica sin más, por sí misma, sino que existe para canalizar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones



materiales-, y sin necesidad de acudir al principio de interdicción de la responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador, en todo caso ha de considerarse un incumplimiento irrelevante e intrascendente, sin riesgo alguno para el bien jurídico protegido por la norma sancionadora y, como tal, no merecedor del reproche de antijuridicidad que ésta incorpora, todo lo cual nos lleva, como ya se anticipó, a la estimación del recurso.

TERCERO.-Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes habida cuenta la naturaleza controvertida de la cuestión sometida a debate.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad VALCARCE ATLÁNTICA, S.A., contra la Resolución de 31 de marzo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. 47/642/15), que se anula, al igual que la sanción de la que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, todo ello sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la **no** tificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

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