



Roj: **STS 3632/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:3632**

Id Cendoj: **28079130022018100224**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/10/2018**

Nº de Recurso: **4561/2017**

Nº de Resolución: **1504/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 6167/2017,**
ATS 1150/2018,
STS 3632/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.504/2018

Fecha de sentencia: 15/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4561/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/10/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. MADRID SALA CONT/ADM. SECCIÓN 5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4561/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1504/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Teodor Berberoff Ayuda

En Madrid, a 15 de octubre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4561/2017, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña Celina Casanova Machimbarrena, en nombre y representación de don Matías, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 14 de junio de 2017 (ES:TSJM:2017:6167), dictada en el procedimiento ordinario núm. 1278/2015, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Madrid de 25 de septiembre de 2015, que desestimó la reclamación núm. NUM000 instada contra la resolución sancionadora (A23 Núm. Ref. 76858111 y clave de liquidación NUM001) de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, por infracción tributaria relacionada con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] de los ejercicios 2008 y 2009, por importe total (con reducción por conformidad) de 41.383,62 euros. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación, hechos del litigio y resolución del TEAR de Madrid.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 14 de junio de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1278/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fecha 17 de mayo de 2013, la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, de la AEAT, incoó a don Matías acta de conformidad con fundamento en los siguientes datos:

(1) El Sr. Matías ostenta un 50% de las acciones de la sociedad REPRESENTACIONES CRETA, S.L [«REPRESENTACIONES CRETA»], y su cónyuge, doña Gloria, el otro 50%. Ambos son los administradores solidarios de la citada entidad, que está dada de alta en el epígrafe del IAE 983 (Agencias de Colocación de Artistas) desde el 12/12/2005, siendo su objeto social, según disponen sus estatutos: la representación y apoderamiento de novilleros, matadores de toros, y rejoneadores, así como la gestión, intermediación y asesoramiento taurino; el arrendamiento de plazas de toros, su mantenimiento, comercialización y explotación; y la compra, venta, arrendamiento y explotación de toda clase de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, así como la gestión, intermediación y asesoramiento inmobiliario.

(2) Consta que el domicilio social y fiscal de REPRESENTACIONES CRETA, coincide con el declarado como vivienda habitual por el Sr. Matías en los ejercicios objeto de comprobación, 2008 y 2009.

(3) En dichos ejercicios, REPRESENTACIONES CRETA declaró unos importes netos de ingresos de explotación de 223.500,12 euros y de 240.621,56 euros, respectivamente, relacionados con actividades profesionales en las que la intervención de don Matías constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

(4) Consta que el Sr. Matías no percibe ninguna retribución por el desempeño de sus funciones, ni como trabajador ni como partícipe de la entidad, correspondiendo los ingresos consignados como rendimientos del trabajo en sus declaraciones del IRPF de 2008 y 2009, según declara en las mismas, con las prestaciones percibidas en su condición de jubilado.

No obstante, el Sr. Matías manifiesta en diversos medios de comunicación que figuran en el acta, que ejerce funciones de apoderamiento del torero don Ildefonso durante los ejercicios comprobados, servicios que factura REPRESENTACIONES CRETA a las sociedades MAGÍSTICA y MITRADITI, S.L., entidades a través de las cuales organiza su actividad económica el citado matador de toros.



(5) Como medios personales, en 2008 y 2009, REPRESENTACIONES CRETA tiene contratadas exclusivamente a la cónyuge del Sr. Matías, socia y administradora solidaria, doña Gloria, y a la hija de ambos, doña Sara, no contando con ningún empleado más para la prestación de los servicios de apoderamiento. De aquí deduce la Inspección que la prestación de servicios profesionales no se podría realizar sin la intervención del Sr. Matías, pues se trata de servicios de carácter personalísimo que requieren exclusivamente la presencia del profesional, quien constituye la esencia de los servicios prestados a terceros.

Y respecto de los medios materiales, REPRESENTACIONES CRETA no aportaba al ejercicio de la actividad activo material alguno, pues los únicos contabilizados consisten en un automóvil y un inmueble destinado al arrendamiento, no afecto, por tanto, a las actividades de apoderamiento y representación.

De lo anterior deduce la Inspección que no puede la sociedad prestar por sí sola los servicios que constituyen la actividad que realiza sin la participación del Sr. Matías.

(6) En el curso del procedimiento inspector, en lo que se refiere a los servicios prestados por el Sr. Matías a REPRESENTACIONES CRETA, se llevó a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el obligado tributario y dicha sociedad, por concurrir los requisitos y condiciones establecidos en la normativa aplicable: el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»], así como 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 (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], en su redacción por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre).

Concretamente, la operación a valorar fueron los servicios profesionales de apoderamiento, ya fuese en labores administrativas de contratación o de acompañamiento del mencionado torero en la plaza, prestados por el Sr. Matías a la sociedad vinculada REPRESENTACIONES CRETA, y que esta procede a facturar.

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes, a juicio de la Inspección, no se ajusta al valor normal del mercado, porque los ingresos percibidos de terceros por REPRESENTACIONES CRETA, con motivo de las intervenciones del Sr. Matías, pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquella retribuye a don Matías, tanto por su condición de empleado de la empresa como de socio y administrador de la misma.

La Inspección estima que los valores de mercado de las operaciones vinculadas, a incrementar en la base imponible, en el componente de rendimientos de la actividad económica, de la declaración del IRPF del Sr. Matías, son: en 2008, 108.002,96 euros, y en 2009, 177.169,78 euros.

(7) En paralelo a las actuaciones de referencia, se llevaron a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de REPRESENTACIONES CRETA por el Impuesto sobre Sociedades, periodos 2008 y 2009, realizándose la valoración de mercado de la operación vinculada en sede de dicha entidad, con el resultado que figura en el acta de conformidad.

b) Como consecuencia de los hechos relatados, la Inspección incoó un expediente sancionador (procedimiento abreviado) al Sr. Matías el mismo 17 de mayo de 2013, en el que se fija como deudas tributarias dejadas de ingresar por el sujeto pasivo en la declaración del IRPF, la cantidad de 43.184,80 euros en 2008 y de 75.054,41 en 2009 (base de la sanción), se aprecia la comisión de una infracción del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], que se califica como leve, y se propone una sanción (artículo 191.2 LGT) de 21.592,40 euros para 2008 y de 37.527,06 euros para 2009, cifras que, una vez aplicada la reducción por conformidad [artículo 188.1.b) LGT], quedan en 15.114,68 euros y 26.268,94 euros, respectivamente, lo que arroja una cifra total a ingresar de 41.383,62 euros.

Los hechos resumidos *ut supra*, a juicio de la Inspección, permiten apreciar «que la concurrencia de las personas jurídicas y la más que incorrecta valoración de las operaciones vinculadas ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF». En consecuencia, se estima que existe «el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneración de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos han permitido la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública», por lo que «se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física».

Por todo ello, «se entiende que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se considera que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes y que existe cuando menos culpa en cualquier grado de negligencia en el actuar D. Matías a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT».



En relación a la obligación de documentación (exigible a partir del 19 de febrero de 2009), el instructor del expediente (Unidad Q9), teniendo en cuenta el artículo 16.2 TRLIS, la disposición adicional séptima, apartado dos, de la citada Ley 36/2006, el artículo 18 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades [«RIS»], el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS, y el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el RIS en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, llega a la siguiente conclusión:

«En el presente caso, para el ejercicio 2009, no existe obligación de documentación ya que la contraprestación del conjunto de operaciones entre REPRESENTACIONES CRETA S.L y su socio D. Matías, no supera el importe de 250.000 euros de valor de mercado fijado en el artículo 18.4 e) del RIS.

Al estar el obligado tributario exonerado de la obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, no resulta de aplicación el régimen sancionador previsto en el artículo 16.10 del R.D-Leg. 4/2004, por lo que, en consecuencia, no existirá el posible concurso modal de infracciones, resuelto a favor de la ley especial, esto es, estaremos al margen de lo dispuesto en el citado artículo 16.10 del R.D-Leg. 4/2004 por lo que la sancionabilidad de la conducta estará, en su caso, dentro de la aplicación del régimen sancionador de la Ley 58/2003, General Tributaria, artículos 191 a 195».

c) La citada propuesta fue ratificada por resolución del Inspector Coordinador, de fecha 10 de julio de 2013, que reitera lo siguiente respecto de la conducta típica:

«Como consta en la propuesta de sanción, no resulta aplicable en el ejercicio 2009 el régimen sancionador establecido en el artículo 16.10 del TRLIS, dado que no existe obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que conforme a lo previsto en el art. 16 apartado 2 del TRLIS se ha establecido en el art. 20 del RIS, porque la contraprestación del conjunto de operaciones entre REPRESENTACIONES CRETA, SL y su socio Don Matías, no superan el importe de 250.000€ de valor de mercado fijado en el art. 18.4 e) del RIS.

Excluida la sanción del artículo 16.10 del TRLIS, únicamente procede la aplicación de la sanción establecida en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria».

Y, en relación con los hechos y la culpabilidad que se infiere de ellos, se dice, entre otras cosas, lo que a continuación transcribimos:

«El obligado tributario D. Matías participa en un 50% en el capital de REPRESENTACIONES CRETA, SL, al tiempo que es el Administrador solidario. D. Matías presta a través de la citada sociedad los servicios de apoderamiento del torero Don Ildefonso. Es decir, es la sociedad la que factura estos servicios. Pero como ha quedado demostrado en las actuaciones de comprobación e investigación, estos servicios los ha prestado la sociedad gracias a la intervención personalísima de Don Matías, o dicho de otra manera, la sociedad no cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para prestar estos servicios sin la participación de Don Matías. Sin embargo, como ha quedado demostrado en las actuaciones desarrolladas por la Inspección, las retribuciones pactadas entre la sociedad y Don Matías no se ajustan al valor de mercado. Los servicios de apoderamiento han sido facturados a las sociedades MAGISTICA, SL (...) y MITRADITI, SL (...). A través de estas dos últimas sociedades organiza su actividad económica el torero Don Ildefonso. Los ingresos obtenidos en la prestación de estos servicios por REPRESENTACIONES CRETA, SL ascienden a 223.500,12€ y a 292.621,56€ en los ejercicios 2008 y 2009 respectivamente. Por contra, Don Matías no ha obtenido ningún tipo de remuneración por el desempeño de sus funciones por parte de REPRESENTACIONES CRETA, SL, ni como trabajador ni como participante en la entidad».

«Respecto a la participación de D. Matías en la irregularidad descrita hemos de decir que, pese a la independencia jurídica entre el obligado tributario y la sociedad, D. Matías es socio del 50% del capital social de la misma, así como su Administrador solidario. Esta posición respecto de la sociedad le otorga un conocimiento total y absoluto de sus actividades, de sus obligaciones y, de las consecuencias de su incumplimiento. D. Matías es quien ha creado sociedad, junto con su conyuge Dña. Gloria, que es propietaria del otro 50%, y ambos la controlan, porque además son los administradores solidarios. La sociedad REPRESENTACIONES CRETA, SL no aporta, a juicio de la inspección, valor añadido relevante a la actividad personalísima del obligado tributario, dado que los servicios prestados por la misma requieren la presencia de Don Matías, dado que constituye la esencia de los servicios profesionales prestados al torero Don Ildefonso. La sociedad no aporta medios materiales dado que los únicos activos con los que cuenta son un automóvil y un inmueble destinado al arrendamiento, ni tampoco medios humanos, distintos del propio obligado tributario, para prestar los servicios de apoderamiento, por lo que no sería posible prestar los servicios que constituyen su actividad sin la presencia de Don Matías. En consecuencia, se concluye que Don Matías podría haber prestado directamente los servicios a terceros sin necesidad de la intervención de su sociedad REPRESENTACIONES CRETA, SL. Si ha decidido prestarlos a través de ella es porque con una



incorrecta valoración de los servicios prestados a la misma podría eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF. Es, por tanto, la ausencia del rigor exigible en la valoración de las operaciones vinculadas descritas, el reproche que se hace a la actitud seguida por Don Matías .

Se aprecia en la actitud desplegada por D. Don Matías , la concurrencia del elemento subjetivo necesario para imponer la sanción que corresponde a las infracciones señaladas. El incumplimiento de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas por parte de Don Matías se considera una actitud voluntaria, ya que le era exigible otra conducta distinta y que existe, cuando menos culpa en cualquier grado de negligencia en el actuar del obligado tributario a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que procede la imposición de sanción».

3. Contra la mencionada resolución sancionadora, el Sr. Matías instó reclamación económico-administrativa (núm. NUM000), que fue desestimada por el TEAR de Madrid en resolución de 25 de septiembre de 2015. En lo que respecta únicamente a la cuestión suscitada en este proceso, el TEAR señala lo que sigue:

«Alude el reclamante al régimen sancionador específico introducido en esta materia por la redacción del artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por la Ley 36/2006. Ahora bien, aquel régimen sancionador opera frente al incumplimiento de las obligaciones formales de documentación que la misma norma introdujo en esta materia, obligaciones estas que "serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle" (Disposición Adicional Séptima de la Ley 36/2006), y que fueron reguladas reglamentariamente mediante Real Decreto 1793/2008, que entró en vigor el 19 de noviembre de 2008, por lo que las obligaciones de documentación reguladas en la sección 3ª y 6ª del capítulo V del título del Reglamento del Impuesto sobre sociedades, entran en vigor el 19 de febrero de 2009. Es por ello que, resultando asociado aquel régimen sancionador específico a unas obligaciones formales que con carácter novedoso se introducen por el ordenamiento jurídico mediante el RD 1793/2008, no cabe entender aplicable dicho régimen sancionador al periodo 2008 en el que no existía obligación formal alguna que pudiera incumplirse y que aquel régimen sancionador pretendiese castigar. En consecuencia procede rechazar la pretensión del reclamante sobre aplicación del régimen sancionador establecido en el artículo 16.10 del TRLIS en el periodo impositivo 2008».

«En el periodo impositivo 2009 no existe controversia entre las partes sobre el hecho que de acuerdo con la normativa vigente en ese momento, el obligado tributario estaba exento de la obligación de documentar las operaciones vinculadas al no superar el valor normal de mercado de las mismas el importe de 250.000€ establecido en el artículo 18.4.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, modificado por el Real decreto 1793/2008 y en la nueva redacción dada al mismo por el Real decreto 897/2010, de 9 de julio, que simplificó las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y de aplicación para los periodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009.

La discrepancia del actor con la Administración reside en que mientras esta considera que al no haber incumplimiento de las obligaciones de documentar interpreta que el obligado tributario debe ser sancionado conforme al régimen general previsto en la Ley General tributaria y en concreto por la conducta tipificada en el artículo 191 de la Ley consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, por el contrario el interesado entiende que es aplicable en este caso la norma 4ª del artículo 16.10 del TRLIS transcrito, no siendo su conducta sancionable por ningún motivo, ni conforme al Art. 16.10 del TRIS ni por el 191 de la LGT, aunque haya consistido en dejar de ingresar.

Este TEARM considera adecuada la interpretación realizada por la Administración por cuanto la meritada norma 4ª del artículo 16.10 del TRLIS se refiere a los supuestos de hecho en que no haya incumplimiento de la obligación de documentar por parte del obligado tributario y el valor declarado por el en su declaración de renta coincide con el que se deriva de la documentación de la operación vinculada, pero que no obstante es un valor normal de mercado incorrecto, por lo que ha precisado por parte de la Administración realizar una corrección valorativa que no es sancionable ni por este artículo 16.10 TRLIS ni por el régimen sancionador general de la LGT. Es decir, al estar el obligado tributario exonerado de la obligación de documentación, la conclusión inmediata es que se sitúa fuera del ámbito sancionador del apartado 10 del TRLIS.

En consecuencia procede rechazar la pretensión del reclamante de que no sea sancionada su conducta en el periodo impositivo 2009 en base al artículo 16.10.4ª del TRLIS».

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada resolución desestimatoria, don Matías interpuso recurso de contencioso-administrativo ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo desestimó a



través de la sentencia ahora recurrida, en la que, confirmando la resolución sancionadora, ratifica, en esencia, el criterio del TEAR de Madrid, apreciando la existencia de tipicidad de la conducta sancionada en la medida en que no resulta aplicable el régimen sancionador del artículo 16.10 TRLIS y sí el artículo 191 LGT.

Razona la sentencia, entre otras cosas, en relación con la cuestión que se debate en este proceso, lo que a continuación reflejamos:

«TERCERO.- [...] Plantea a continuación el recurrente la ausencia de tipicidad, a cuyo efecto sen~ala que la materia que nos ocupa esta# regulada por el art. 16 TRLIS, al que de forma expresa se remite el art. 41 de la Ley del IRPF, siendo la caracteri#stica principal de este re#gimen sancionador que no se considera infraccio#n la mera circunstancia de que el valor utilizado por los obligados se aparte del que la Administracio#n consid[e]ra como valor normal en cada caso, que encierra siempre un componente de apreciacio#n. Lo que sanciona la norma no es la diferencia de valor apreciada por la Administracio#n, sino el incumplimiento de las obligaciones de documentacio#n asociadas al re#gimen legal de las operaciones vinculadas, lo que pone de manifiesto el art. 16.10 TRLIS al contemplar dos supuestos de exclusio#n del re#gimen sancionador general en el a#mbito de las operaciones vinculadas.

Asi#, respecto del ejercicio 2008 solicita la anulacio#n de la sancio#n dado que los hechos de 2008 sancionados ahora no habri#an constituido infraccio#n de haberse realizado en el momento de ser sancionad[o]. Y en cuanto al ejercicio 2009, alega que si no existi#a obligacio#n de documentacio#n difi#cilmente podi#a darse el supuesto de infraccio#n regulado por el art. 16 TRLIS, que precisamente consiste en no llevar dicha documentacio#n o, lleva#ndola, en no ajustar el valor declarado a lo que resulta de la misma.

[...]

QUINTO.- [...] Sentado lo anterior, debe examinarse a continuacio#n, siguiendo un orden juri#dico lo#gico, el motivo del recurso que plantea la ausencia de tipicidad por ser de aplicacio#n el re#gimen 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 redaccio#n dada por la Ley 36/2006.

El art. 16.10 del RDL 4/2004, en la redaccio#n dada por la Ley 36/2006, dispone lo siguiente: [...]

Pues bien, la cuestio#n planteada por el recurrente ya ha sido analizada por esta Seccio#n en la sentencia de fecha 16 de mayo de 2007 (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 aplicacio#n de los principios de unidad de doctrina, seguridad juri#dica 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 documentacio#n que reglamentariamente se determinari#a segu#n se establece el arti#culo 16.2 del TRLIS y esa documentacio#n no se ha exigido al recurrente, ya que como pone de manifiesto el acuerdo recurrido, el re#gimen sancionador regulado por el arti#culo 16.10 del TRLIS, introducido por la Ley 36/2006, para los periodos iniciados despue#s de 1/12/2006 para operaciones realizadas antes del 19/02/2009 si bien existi#a la obligacio#n del socio y de la sociedad de valorar la operacio#n vinculada a precio normal de mercado, no era obligatorio cumplimentar la documentacio#n especifica y por tanto no cabe imponer sanciones por infracciones tributarias vinculadas a una documentacio#n que no era exigible.

En este sentido la Disposicio#n Adicional Se#ptima, apartado 2 de la Ley 36/2006, dispone 2. Las obligaciones de documentacio#n a que se refiere el apartado 2 del arti#culo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, segu#n la redaccio#n dada por esta Ley, sera#n exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Hasta dicha fecha resultara#n de aplicacio#n las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley en materia de documentacio#n de las operaciones vinculadas y re#gimen sancionador, y no sera#n constitutivas de infraccio#n tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen correctamente alguno de los me#todos de valoracio#n previstos en el apartado 4 del arti#culo 16 del citado texto refundido segu#n la redaccio#n dada por esta Ley.

Debe tenerse en cuenta que el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificacio#n del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de marzo, que articula el desarrollo reglamentario de la documentacio#n a que alude el arti#culo 16.2 del TRLIS, entro# en vigor el 20/11/2008, di#a siguiente al de su publicacio#n en el BOE, de conformidad con la DF 2º del mismo Reglamento y tiene razo#n la Administracio#n en que no es aplicable el re#gimen sancionador del arti#culo 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 discute, 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 el ejercicio 2008, siendo aplicable en ese periodo el régimen establecido en la Ley General Tributaria. Y frente a lo alegado en la demanda, hay que señalar que 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 Ley General Tributaria, si bien ambas son incompatibles entre sí, de manera que no resulta aplicable al caso el art. 10.2 de la LGT.

Con respecto al ejercicio 2009, no se discute que el contribuyente no tenía obligación de documentación puesto que la contraprestación del conjunto de las operaciones entre la sociedad y el socio no superó el importe de 250.000,00 euros de valor de mercado fijado en el art. 18.4.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ante ello, el recurrente afirma que no puede ser sancionado porque el nuevo régimen excluye la posibilidad de sancionar por el art. 191 de la LGT, pero esa tesis no es compartida por la Sala en virtud de los argumentos antes transcritos, siendo conveniente reiterar que la redacción original del art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 ya obligaba a valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades



vinculadas por su valor normal de mercado, por cuyo motivo, si la valoración inferior a dicho valor comporta una menor tributación, son exigibles tanto la deuda tributaria no satisfecha como los intereses de demora y también la sanción, pues ninguna norma impide sancionar si concurren los requisitos para la existencia de infracción. Y en este caso, la valoración de la operación vinculada realizada por la Inspección en relación con el ejercicio 2009 ha puesto de relieve que el recurrente no ingresó dentro de plazo la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del IRPF, acción que constituye la infracción tipificada en el art. 191 de la LGT, por lo que se ajusta a Derecho la decisión adoptada sobre esta cuestión por la Administración. Entender lo contrario implicaría dejar sin sanción una conducta que -como luego se verá- estaba directamente encaminada a eludir el pago de la deuda tributaria, lo que no es admisible».

2. En resumen, a tenor de la sentencia, (i) el régimen sancionador del artículo 16.10 TRLIS se relaciona con la llevanza de determinada documentación que se establece reglamentariamente (artículo 16.2 TRLIS), y, para los periodos concernidos (teniendo en cuenta la disposición adicional séptima, 2, de la Ley 36/2006, y el Real Decreto 1793/2008), 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 dicha documentación específica, por lo que no cabe imponer sanciones por las infracciones tributarias tipificadas en el mencionado precepto; (ii) que la STC 145/2013, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra el artículo 16, apartados 2 y 10, TRLIS, en su redacción por Ley 36/2006, confirma la vinculación de la infracción con una documentación que no era exigible a las operaciones vinculadas realizadas entre socio y su sociedad en los ejercicios examinados; (iii) que el artículo 16 TRLIS obliga a valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado, de modo que «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»; (iv) que «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»; (v) que ninguna de las infracciones tipificadas en el artículo 16.10 TRLIS «ha dado lugar a la imposición de la sanción recurrida, que se basa en el art. 191 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»; (vi) que no existe coincidencia entre la infracción prevista en el art. 191 LGT y la tipificada en el párrafo segundo del art. 16.10 TRLIS, pues la primera «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 artículo 16.2 TRLIS; (vii) que 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 artículo 16.10 TRLIS al proclamar la coexistencia de la nueva infracción con la del artículo 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 artículo 191 LGT, infracción esta última a la que, por tanto, no cabe imponer la sanción prevista en el artículo 16.10 TRLIS; (viii) que, en definitiva, el régimen sancionador del artículo 16.10 TRLIS no estaba vigente en el ejercicio 2008, siendo aplicable en ese periodo el régimen establecido en la LGT, y, frente a lo alegado en la demanda, el mencionado precepto no establece un régimen sancionador más favorable respecto del existente con anterioridad, pues introduce una nueva infracción tributaria que coexiste con la infracción del artículo 191 LGT, si bien ambas son incompatibles entre sí, de manera que no resulta aplicable al caso el artículo 10.2 LGT; (ix) que, respecto al ejercicio 2009, pese a que el contribuyente no discute que no tenía obligación de documentación, afirma que no puede ser sancionado porque el nuevo régimen excluye la posibilidad de sancionar por el artículo 191 LGT, tesis que no puede ser compartida porque la redacción original del artículo 16 TRLIS ya obligaba a valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado, «por cuyo motivo, si la valoración inferior a dicho valor comporta una menor tributación, son exigibles tanto la deuda tributaria no satisfecha como los intereses de demora y también la sanción, pues ninguna norma impide sancionar si concurren los requisitos para la existencia de infracción»; (x) que, en este caso, la valoración de la operación vinculada realizada por la Inspección en relación con el ejercicio 2009 ha puesto de relieve que el recurrente no ingresó dentro de plazo la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del IRPF, acción que constituye la infracción tipificada en el art. 191 de la LGT; y (xi), en fin, que entender lo contrario implicaría dejar sin sanción una conducta que en este caso estaba directamente encaminada a eludir el pago de la deuda tributaria, lo que no es admisible.

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Don Matías preparó recurso de casación mediante escrito de 28 de julio de 2017.



2. En dicho escrito, la representación procesal del recurrente identificó como «normas infringidas» el artículo 16.10.4º TRLIS y el artículo 191 LGT, en las redacciones vigentes en el momento del devengo del IRPF regularizado por la Inspección, ejercicios 2.008 y 2.009, esto es, a 31/12/2008 y 31/12/2009.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 14 de septiembre de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 7 de febrero de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), pero en relación exclusivamente con la infracción que se refiere al ejercicio 2009, no la del año 2008, «dado que la doctrina de esta Sala sobre el deber de la Administración tributaria de aplicar retroactivamente la norma sancionadora que resulte más favorable o beneficiosa para el interesado es sobradamente conocida y no necesita de matización, concreción o precisión alguna», precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

«Determinar si, no habiéndose incumplido las obligaciones específicas de documentación exigidas en relación con las operaciones vinculadas, las correcciones efectuadas por la Administración tributaria respecto de las mismas de las que se derive una falta de ingreso, le permiten sancionar al obligado tributario conforme a lo previsto en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 16.10.4º TRLIS y 191 LGT.

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Matías interpuso el recurso de casación mediante escrito de 3 de abril de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, después de narrar los hechos, explica que lo que ha sostenido el recurrente, tanto en la vía administrativa como en la judicial, es que no procedía la aplicación del artículo 191 LGT, sino la del artículo 16.10.4º TRLIS, «norma especial que prevalece sobre la general», «ya que esta materia de operaciones vinculadas está expresamente regulada en el artículo 16 [TRLIS], al que de forma expresa se remite el artículo 41» LIRPF.

Seguidamente, expone porqué, a su juicio, el artículo 16.10.4º TRLIS debe interpretarse en el sentido de que las liquidaciones tributarias derivadas de correcciones valorativas de operaciones vinculadas que no están sometidas a la obligación de documentación del artículo 16.2 TRLIS no pueden dar lugar a la infracción tipificada en el artículo 191 LGT, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria. A este respecto, aduce lo siguiente:

1.1 Que el número 4º del apartado 10 del artículo 16 TRLIS establece que cuando proceda efectuar correcciones valorativas en operaciones vinculadas sin que se haya producido el incumplimiento que constituye la infracción recogida en ese apartado 10 y dicha corrección valorativa suponga una falta de ingreso, la misma no constituirá la comisión de la infracción del artículo 191 LGT.

1.2 Que la infracción tipificada en el apartado 10 del artículo 16 TRLIS consiste, o bien en no aportar la documentación a que se refiere el apartado 2 de dicho precepto, o en aportarla de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, o bien en que el valor que se derive de dicha documentación no sea el declarado en el impuesto correspondiente.

1.3 Que el apartado 2 del artículo 16 TRLIS disponía la obligación de documentar las operaciones vinculadas que se estableciera reglamentariamente, y, de acuerdo con el artículo 18.4.e) RIS, no existía obligación de documentar las operaciones vinculadas entre personas cuando el importe global de dichas operaciones no excediera de 250.000 euros.

1.4 Que en los casos en los que no es obligatorio preparar la documentación de las operaciones vinculadas se cumple de forma automática el requisito exigido por el artículo 16.10.4º TRLIS relativo a que no se «haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción», pues si no hay obligación de preparar la documentación de operaciones vinculadas, no cabe el incumplimiento de dicha obligación.

1.5 Que ello hace que se cumplan las tres condiciones recogidas en el apartado 4º del artículo 16.10 TRLIS para que no se considere aplicable el artículo 191 LGT, a saber: (i) la Administración ha efectuado una corrección valorativa en el marco de las operaciones vinculadas; (ii) no se ha producido el incumplimiento que constituye la infracción (si no hay deber de documentar las operaciones vinculadas no se puede incurrir en dicho incumplimiento); y (iii) la corrección valorativa ha originado una falta de ingreso.

1.6 Que la interpretación mantenida es la que se desprende de la literalidad del artículo 16.10.4º TRLIS, y que si la Ley hubiese querido que las correcciones valorativas no sometidas a la obligación de documentación fueran sancionadas conforme al artículo 191 LGT, lo hubiera establecido expresamente, pero la norma no hace



exclusión alguna, de forma que no deja lugar a dudas sobre el hecho de que el número 4º del artículo 16.10 TRLIS se aplica a todas las operaciones vinculadas estén obligadas a ser documentadas o no.

1.7 Que la interpretación defendida es la más acorde con la finalidad del precepto, la cual es instaurar un régimen específico sancionador para las operaciones vinculadas. Finalidad que queda acreditada, no solo por su ubicación estratégica en el propio artículo 16 TRLIS, sino también por la referencia expresa que en el apartado 10 del precepto se hace a lo dispuesto en los artículos 188.1, 188.3 y 203 de la LGT para establecer la posibilidad de sancionar de conformidad con este precepto los supuestos de resistencia, negativa, excusa u obstrucción en caso de desatención de requerimientos realizados en el marco de las comprobaciones del valor normal de mercado que efectúe la Administración. Es obvio -se dice- que todas estas referencias carecerían de sentido si el régimen sancionador de las operaciones vinculadas estuviera plenamente incardinado en el régimen tributario sancionador de carácter general.

Se trata, por tanto -se dice- de un régimen sancionador especial que se aplica a todas las operaciones vinculadas con exclusión del régimen sancionador general, lo que hace que carezca de sentido aplicar el artículo 16.10.4º TRLIS a unas operaciones vinculadas y no aplicarlo a otras. Se reitera que la finalidad de la norma es establecer un régimen sancionador único para todas las operaciones vinculadas, sin excepción alguna, que si se hubiera deseado hacer alguna excepción se hubiera fijado expresamente y, en fin, que al no haberse hecho así, hay que considerar que el mencionado precepto tiene carácter de norma especial frente a las infracciones tipificadas con carácter general en la LGT.

1.8 Que la interpretación propugnada es la más acorde con el principio de legalidad sancionadora recogido en el artículo 25 de la Constitución Española (CE), que, según el Tribunal Constitucional, implica la exigencia de configurar las leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever así las consecuencias de las acciones (se cita la STC 135/2010, de 2 de diciembre).

Esta exigencia -se precisa- tiene como consecuencia necesaria que la interpretación que se haga de las normas sancionadoras sea lo más apegada posible a los términos en los que están expresadas, ya que de otra forma se frustraría la finalidad perseguida por el principio de legalidad; y la interpretación que propone el recurrente sería la más acorde con la literalidad del artículo 16.10.4º TRLIS, es decir, con la interpretación que cualquier contribuyente extraería de la lectura del mismo.

2. Seguidamente, se argumenta que la sentencia impugnada, al vulnerar el artículo 16.10.4º TRLIS, en conexión con el artículo 191 LGT, ha infringido asimismo el derecho fundamental del actor a no ser sancionado por acciones que en el momento de cometerse no estaban tipificadas como infracción administrativa, recogido en el artículo 25 CE. A estos efectos, se alega, en síntesis, lo que a continuación reproducimos.

2.1 Que al actor se le impuso, en relación al IRPF de 2009, una sanción conforme al artículo 191 LGT por una liquidación tributaria derivada de una corrección valorativa de una operación vinculada que no estaba sujeta a la obligación de documentación, sanción que fue impugnada, alegando, entre otros motivos, por la infracción del artículo 16.10.4º TRLIS.

2.2 Que la sentencia de instancia confirma la sanción con unos argumentos recogidos en el fundamento quinto que no se pueden compartir porque: (i) considera la infracción del artículo 16.10 TRLIS como si se tratase de un incumplimiento formal totalmente desconectado de una falta de ingreso, cuando la norma define la infracción sobre la base de una corrección valorativa que puede determinar una falta de ingreso de la deuda tributaria, razón por la cual dispone expresamente que en ese caso no se aplica el artículo 191 LGT; y (ii) porque entiende que en caso de que medie una falta de ingreso se aplica antes el artículo 191 LGT que el artículo 16.10.2º TRLIS, cuando este precepto dispone justamente lo contrario.

En este último punto se insiste en que la incompatibilidad que se establece es del artículo 191 LGT sobre la parte de bases imponibles que hayan dado lugar a la sanción del artículo 16.10.2º TRLIS, y no al revés, como declararían la sentencia impugnada. Pero todo lo anterior -se advierte- se refiere al número 2º del artículo 16.10 TRLIS, cuando lo que se discutía en la demanda era la aplicación del número 4º de dicho precepto. Y la redacción de ese apartado establece de forma muy clara, en opinión del recurrente, que cuando no se han incumplido las obligaciones de documentación no se puede imponer ninguna sanción en virtud del artículo 191 LGT.

Así -se concluye-, cuando la sentencia de instancia confirma la sanción por el IRPF de 2009, está considerando que cabe la aplicación del artículo 191 LGT sobre la base de una liquidación girada por una corrección valorativa de una operación vinculada que no estaba obligada a ser documentada, incurriendo con ello en la infracción del artículo 16.10.4º TRLIS, así como en la vulneración del derecho fundamental del actor, contenida



en el artículo 25 CE, a no ser sancionado por una acción que en el momento de realizarse no estaba tipificada como infracción administrativa, por mandato expreso del mencionado artículo 16.10.4º TRLIS.

3. Finalmente, el recurrente aclara que su pretensión consiste en la casación de la sentencia impugnada en la parte relativa a la sanción impuesta por la liquidación del IRPF de 2009, derivada de la corrección valorativa de las operaciones del Sr. Matías con la sociedad REPRESENTACIONES CRETA, operaciones que tenían el carácter de vinculadas conforme al artículo 16 TRLIS y que no tenían que ser documentadas en virtud del apartado 2 de dicho precepto.

Y para ello, solicita el siguiente pronunciamiento de esta Sala: «[...] [d]e acuerdo con el artículo 16.10.4º [TR]LIS, las liquidaciones tributarias derivadas de las correcciones valorativas relativas a operaciones vinculadas respecto de las cuales no existe obligación de documentación no pueden dar lugar a la comisión de la infracción recogida en el artículo 191 LGT consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria en el plazo establecido».

QUINTO. Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. El abogado del Estado, en el ejercicio de la representación que ostenta, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 28 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza delimitando el objeto del recurso y recordando que el auto de admisión solo ha apreciado intereses casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto a la infracción referida al periodo impositivo 2009. Aún así, precisa que resultando asociado el régimen sancionador específico establecido por el artículo 16.10 TRLIS a unas obligaciones formales que, con carácter novedoso, se introducen por el ordenamiento jurídico mediante el Real Decreto 1793/2008, no cabe entender aplicable dicho régimen sancionador al periodo 2008, en el que no existía obligación formal alguna que pudiera incumplirse y que dicho régimen sancionador pretendiese castigar.

También subraya que no es objeto de controversia que el ejercicio 2009 el obligado tributario estaba exento de la obligación de documentar las operaciones vinculadas al no superar el valor normal de mercado de las mismas el importe de 250.000 euros establecido en el artículo 18.4.e) RIS, modificado por el Real Decreto 1793/2008 y en la nueva redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, que simplificó las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y de aplicación para los periodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009.

Hechas ambas precisiones, el abogado del Estado resume los hechos que han dado lugar al presente proceso y, seguidamente, se pronuncia sobre la denunciada infracción del artículo 16.10.4º TRLIS y del artículo 191 LGT.

2. Para ello, parte de la redacción originaria, en marzo de 2004, del artículo 16 TRLIS, relativo a las "Reglas de valoración: operaciones vinculadas", cuyo apartado 1 reconocía a la Administración tributaria la posibilidad de valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, sin contener previsión alguna sobre las obligaciones de documentación a cargo del obligado tributario y, lo que sería más importante, sobre las posibles infracciones específicas relacionadas con un incumplimiento de la obligación de documentar o con una discordancia entre la documentación llevada por el obligado y su declaración tributaria, con las posibles correcciones valorativas derivadas de una actuación comprobadora o investigadora de la Administración tributaria.

2.1 Y continúa recalcando que la Ley 36/2006, que resulta aplicable al periodo impositivo 2007 y sucesivos, modificó el artículo 16 TRLIS en dos aspectos básicos. En primer lugar, corrigió, sustancialmente, en parte, lo establecido en el apartado 1 de ese artículo, que ya comienza diciendo, en su nuevo sub-apartado 1º, de forma imperativa, que «las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado», entendiéndose por este «aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia». En segundo lugar, en su apartado 2 establece ya que «las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente».

2.2 Sobre esa base -prosigue-, el nuevo apartado 10, primer párrafo, de dicho artículo 16, contempla, por primera vez, habilitado plenamente por el artículo 183.1 LGT, un régimen sancionador específico en relación con las operaciones vinculadas, configurando una primera infracción relacionada directamente con el incumplimiento de las obligaciones formales de documentación consagradas en su apartado 2, cuya sanción va a depender de que hayan o no que efectuarse correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto a las operaciones vinculadas sujetas a gravamen, y que se concreta en una serie de sanciones específicas; y una segunda infracción (independiente del incumplimiento de la obligación



formal de documentación a que se refiere el primer inciso), recogida en el segundo inciso de ese párrafo primero, relacionada con la falta de declaración en el impuesto correspondiente del valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en ese artículo y llevada por el obligado tributario.

2.3 Para la sanción de esas dos infracciones -se explica- se parte siempre de la existencia de una obligación previa de documentación (en un caso, no aportada o aportada de forma incompleta, inexacta o con datos falsos; en otro, de una discordancia entre el valor normal de mercado derivado de esa documentación y la declaración tributaria) de la que, en este concreto caso, estaba exonerado el recurrente, lo que le situaba fuera ya del ámbito sancionador de ese precepto, pero no del previsto en el artículo 191 LGT pues, aunque no exista obligación formal de documentación, la obligación de valorar las operaciones efectuadas entre personas vinculadas por su valor normal de mercado, consagrada en el artículo 16.1.1º TRLIS subsiste, en todo caso, para todos los periodos impositivos iniciados en 2007 y puede dar lugar perfectamente a la comisión de la infracción tributaria del citado artículo 191 LGT.

2.4 Con el fin de razonar la anterior afirmación, el abogado del Estado analiza e interpreta el contenido del artículo 16.10 TRLIS, aplicable para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de 2006; precepto y apartados que se han mantenido en vigor hasta la derogación del TRLIS por la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Una simple lectura del párrafo primero del artículo 16.10 TRLIS -explica- pone de manifiesto que comienza tipificando "ex novo" dos infracciones: una primera, esencial y básica, relacionada claramente con las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas consagradas en el apartado 2 de ese artículo 16 (no aportar, aportar de forma incompleta, inexacta o falsa esa documentación); y una segunda infracción derivada de la discordancia entre el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en ese artículo (llevada por el interesado) y la declaración tributaria presentada. Ambas infracciones -precisa- se consideran graves y su sanción, partiendo esencialmente, del incumplimiento de una obligación preexistente de documentación va a depender de que (i) no proceda efectuar correcciones valorativas (sub-apartado 1º), (ii) que proceda efectuar esas correcciones valorativas (sub-apartado 2º), pudiendo constituir dichas conductas al propio tiempo una infracción de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la LGT, o, por último, (iii) que procediendo efectuar también una corrección valorativa, no haya existido incumplimiento de esas obligaciones formales, no pudiendo tampoco considerarse esa conducta como constitutiva de una infracción tributaria de los preceptos indicados.

2.4.1 El primer supuesto consiste en el incumplimiento de obligaciones formales de documentación (relacionado con la primera y básica infracción recogida en el artículo 16.10), sin que proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto a las operaciones sujetas al Impuesto (sub-apartado 1º), y constituye una infracción grave sancionada con carácter general con 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.

2.4.2 El segundo supuesto consiste en el incumplimiento también de obligaciones formales de documentación (relacionada también con la primera y básica infracción del artículo 16.10) cuando, a diferencia del anterior, proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto a las operaciones sujetas al Impuesto (sub-apartado 2º), que constituye una infracción grave sancionada con 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 1º anterior. En este caso, el sub-apartado en cuestión, admitiendo implícitamente que la conducta del obligado puede tener encaje también en los artículos 191, 192, 193 y 195 de la LGT, da prevalencia, por su especificidad, a la regla especial y a la sanción prevista para estos casos, relacionados con las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas del artículo 16.10.2º, señalando, de forma clara, que esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los citados artículos de la LGT por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número. El posible concurso modal de infracciones se resuelve claramente a favor de la norma especial.

2.4.3 Por último, el tercer supuesto, el más problemático y que sirve de base a la pretensión del recurrente, el del sub-apartado 4º del artículo 16.10 del TRLIS, partiendo de nuevo de la previa y preexistente obligación formal de documentación del apartado 2 de ese artículo 16, se refiere al caso en que proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto a operaciones vinculadas sujetas a gravamen, sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción.

El incumplimiento que constituye esta infracción, no producido, es, esencialmente, de nuevo, el de las obligaciones formales de documentación, presupuesto base de la primera de las infracciones tipificadas en el artículo 16.10 TRLIS y sobre la que gira la cuestión admitida. En este caso, aunque no se entienda producida,



por tanto, la infracción específica del artículo 16.10, primer inciso, del TRLIS, si fuera preciso, a pesar de todo, efectuar una corrección valorativa (regularización sin sanción), y dicha corrección origina 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 tampoco comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

En el fondo, en la exclusión, en todo caso, de cualquier reproche sancionador por esta última corrección valorativa -se precisa- late el principio de interpretación razonable de la norma tributaria, que determina la no exigencia de responsabilidad del artículo 179.2.d) LGT, una vez que se ha constatado que no ha existido el incumplimiento de las obligaciones de documentación exigidas por la normativa aplicable.

2.5 Pues bien, para el abogado del Estado, la correcta ejecución de este artículo 16.10.4º TRLIS, sobre el que versa en concreto la cuestión que presenta interés casacional objetivo, no nos puede hacer perder de vista el hecho evidente, que sirve de fundamento a la sentencia recurrida, de que, para la entrada en juego del mismo, es necesario siempre que exista una obligación formal de documentación, conforme a lo previsto en el apartado 2 de ese precepto y de sus normas de desarrollo, de manera que, si no existe esa obligación de documentación respecto a las operaciones vinculadas, como aquí ocurre y no se discute, el obligado tributario queda totalmente al margen del ámbito sancionador del citado apartado 10 del artículo 16 TRLIS.

2.6 Siendo ello así -se concluye- y existiendo, en todo caso, para todos los periodos impositivos iniciados tras la reforma del artículo 16.10 por la Ley 36/2006 (es decir, 2007 y siguientes), la obligación por parte del interesado de valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor de mercado (apartado 1.1º), nada impide a la Administración tributaria, si concurren los requisitos necesarios para la existencia de la infracción (extremo que no se discute en este recurso), sancionar la posible conducta del mismo contraria a esa obligación entendiéndose producida la infracción tributaria del artículo 191 LGT, si ello ha determinado dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

2.7 En este sentido, entiende el abogado del Estado que la cuestión sometida a consideración de esa Sala por el auto de admisión debe matizarse cuando, su parte dispositiva, habla de que, «no habiéndose incumplido las obligaciones específicas de documentación exigidas en relación con las operaciones efectuadas, las correcciones efectuadas por la Administración tributaria», en el sentido de que dicho incumplimiento derive de una previa y preexistente obligación de documentar las operaciones vinculadas. Si no es así -subraya-, como aquí ocurre por la exención de esa obligación, las correcciones valorativas que se efectúan por la Administración tributaria respecto a las operaciones vinculadas permitirían sancionar, en todo caso, al obligado tributario por el incumplimiento de su obligación general de valorar dichas operaciones vinculadas por el valor normal de mercado del artículo 16.1.1º TRLIS, si concurren los requisitos para la existencia de la infracción, conforme al artículo 191 LGT, como aquí se hizo. Entender lo contrario, como señala la sentencia impugnada, implicaría dejar sin sanción una conducta que estaba directamente encaminada a eludir el pago de la deuda tributaria, lo que no es admisible.

3. Para terminar, el abogado del Estado se opone a la interpretación del artículo 16.10.4º TRLIS que solicita el recurrente, y propone que esta Sala declare que para que resulte aplicable la exclusión de responsabilidad contenida en dicho precepto es requisito necesario que exista una obligación formal previa y preexistente de documentación de las operaciones vinculadas, cumplida además por el interesado, de tal forma que si el interesado está exento de esa obligación de documentación, no podría entrar en juego ese apartado ni el artículo 16.10 TRLIS en su conjunto, lo cual no es óbice para que exista en todo caso la obligación general del interesado de valorar las operaciones vinculadas por el valor normal de mercado del artículo 16.1.1º TRLIS y que, su conducta contraria al cumplimiento de esa obligación, tras la corrección valorativa realizada por la Administración tributaria, si de ella deriva una falta de ingreso y concurren los requisitos exigibles, pueda ser considerada como una infracción tributaria del artículo 191 LGT, sancionada en los términos que se establecen en dicho precepto.

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 6 de junio de 2018, señalándose al efecto el día 2 de octubre de 2018 para la votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la representación procesal de don Matías, es o no conforme a Derecho.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal, en el FJ 4 del Auto de admisión de 7 de febrero de 2018, apreció la presencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia «en relación exclusivamente con la infracción que se refiere al ejercicio 2009», y, en relación con el art. 16.10.4.º TRLIS en la redacción aplicable *ratione temporis* -a saber, la redacción vigente en 2009 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -, delimitó la cuestión casacional que plantea el presente recurso de casación en los siguientes términos:

«Determinar si, no habiéndose incumplido las obligaciones específicas de documentación exigidas en relación con las operaciones vinculadas, las correcciones efectuadas por la Administración tributaria respecto de las mismas de las que se derive una falta de ingreso, le permiten sancionar al obligado tributario conforme a lo previsto en el artículo 191 LGT».

Y el mencionado auto de admisión identificó, asimismo, como normas jurídicas que debían ser objeto de interpretación en este pronunciamiento los arts. 16.10.4º TRLIS y 191 LGT.

Pues bien, para dar respuesta a la cuestión casacional planteada hay que comenzar contextualizando la previsión contenida en el art. 16.10.4º TRLIS -y, más genéricamente, el régimen sancionador previsto en el apartado 10 del art. 16 TRLIS- cuya interpretación constituye el objeto principal del presente recurso de casación.

SEGUNDO.-La necesaria contextualización del régimen sancionador especial contenido en el art. 16.10 TRLIS. Su aplicación exclusiva a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas.

No es la primera vez que esta Sala debe pronunciarse en relación con el apartado 10 del art. 16 TRLIS en la redacción dada a este precepto por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Con ocasión del recurso interpuesto en su día por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España contra el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modificó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, esta Sala -mediante Auto de 8 de febrero de 2011 (rec. núm. 8/2009)- planteó cuestión de inconstitucionalidad en cuanto a los apartados 2 y 10 del art. 16 TRLIS por entender que las previsiones en ellos contenidas podían vulnerar los principios de legalidad sancionadora -tanto con las infracciones como con las sanciones- y de proporcionalidad establecidos en el art. 25.1 CE.

En la resolución de la citada cuestión de inconstitucionalidad el Pleno del Tribunal Constitucional -en la STC 145/2013, de 11 de julio- enfatizó, en lo que aquí interesa, «*que el apartado 10 del art. 16 LIS no puede leerse aisladamente, sino en conexión con el resto del precepto*» (STC 145/2013, FJ 6). Y en la exégesis del art. 16.10 TRLIS a la luz del resto de apartados que integran el precepto puso el acento, fundamentalmente, en la necesidad de cohesionarlo con las previsiones contenidas en los apartados 1, 2, y 3 del mencionado artículo.

Concretamente, señaló el Pleno del Tribunal: «*El número 1 del apartado 1 del art. 16 LIS establece que "las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado", entendiéndose por tal "aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia"*» (STC 145/2013, FJ 2). Así, pues, «*a la vista de su apartado 1 es claro que el régimen sancionador establecido [en el apartado 10 del art. 16 TRLIS] se refiere, no a cualesquiera conductas en materia tributaria, sino a las específicamente relacionadas con las denominadas "operaciones vinculadas"*» (STC 145/2013, FJ 6). «*A continuación, el apartado 2 dispone que "las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente". El segundo párrafo de este apartado (añadido por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril y reformado después por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre) exonera de las obligaciones de documentación a personas o entidades vinculadas cuya cifra de negocios sea inferior a diez millones de euros*» (STC 145/2013, FJ 2). En consecuencia -explicó el máximo intérprete de la Constitución-, el art. 16 TRLIS «*identifica con un grado no desdeñable de exhaustividad las "personas o entidades vinculadas" y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10*» (STC 145/2013, FJ 6).



Acotado el ámbito sancionador previsto en el art. 16.10 TRLIS y establecidos los potenciales sujetos infractores, sistematizó la regulación de los dos tipos infractores contenidos en el apartado 10, sistematización que conviene, asimismo, traer a colación en esta sede:

«El apartado 10 del art. 16 LIS establece, de un lado, que "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" (párrafo primero); de otro, que "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" (párrafo segundo). En ambos casos la Ley califica la infracción de "grave" asociándole -cuando no proceda efectuar correcciones valorativas respecto de operaciones sujetas a una serie de impuestos (de sociedades, de renta de las personas físicas o de renta de no residentes- una "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" (número 1). En todo caso, conforme al último párrafo del número 1 del párrafo tercero (añadido por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril), tales multas en ningún caso pueden superar la menor de las dos cuantías siguientes: el 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones realizadas en el periodo impositivo o el 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios. Cuando procedan las correcciones valorativas de la Administración tributaria, la sanción es una "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 anterior" (número 2). Por lo demás, las restantes previsiones del art. 16.10 LIS (tanto en el número 2, como en los 3, 4 y 5) delimitan el ámbito de compatibilidad de este régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas con las previsiones generales que en materia sancionadora recogen los artículos 188.1 , 188.3 , 191 , 192 , 193 , 195 y 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria » (STC 145/2013, FJ 2).

De entre todas las afirmaciones efectuadas por el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 145/2013 que acabamos de reproducir, conviene incidir en dos extremos que, sin duda, resultan capitales para dar respuesta a la cuestión casacional objetiva que constituye el objeto del presente recurso de casación: en primer lugar, que los apartados 1 a 3 del art. 16 TRLIS circunscriben la aplicación del régimen sancionador especial que establece el apartado 10 del precepto dentro de unos márgenes muy precisos y perfectamente delimitados, y lo hacen tanto desde un punto de vista material (los tipos infractores supra descritos se aplican exclusivamente a las operaciones vinculadas) como desde una perspectiva subjetiva (únicamente a los sujetos obligados *ex lege* a la llevanza de documentación referida a tales operaciones). Yerra, por tanto, el recurrente cuando afirma en el recurso de casación que el régimen sancionador especial se aplica a todas las operaciones vinculadas o cuando señala que el art. 16.10 TRLIS establece un régimen sancionador único para todas las operaciones vinculadas, sin excepción alguna (esto es, con independencia de que se venga obligado o no a la llevanza de la documentación a que se refiere el art. 16.2 TRLIS). Y yerra en tanto que efectúa una interpretación aislada o inconexa -no contextualizada- del art. 16.10 TRLIS que no tiene en cuenta el ámbito subjetivo de aplicación del régimen sancionador especial cuya aplicación reclama.

Y, en segundo término, pero indisolublemente unido a la anterior, las personas o entidades vinculadas que, en virtud del art. 16.2.º TRLIS, quedan exoneradas de las obligaciones de documentación se sitúan fuera del ámbito sancionador previsto en el apartado 10 del art. 16 TRLIS. Lo reiteramos una vez más: los tipos de infracciones y las sanciones contenidas en el art. 16.10 TRLIS resultan de aplicación, exclusivamente, a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas: *«el apartado 3 -explicó claramente, en este sentido, el Pleno del Tribunal en el FJ 6 de la STC 145/2013 - identifica con un grado no desdeñable de exhaustividad las "personas o entidades vinculadas" y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10. A su vez, el segundo párrafo del apartado 2 especifica las "personas o entidades" que, teniendo el carácter de "vinculadas", están exoneradas de la obligación de documentación y, consecuentemente, se sitúan fuera del ámbito sancionador del apartado 10. Por tanto, a la acotación material del ámbito sancionador con enunciación del bien jurídico protegido, se añade la definición detallada del aspecto subjetivo o personal de las conductas jurídicas previstas, esto es, la identificación de las empresas que pueden cometer la infracción. El propio Auto de planteamiento admite que la Ley predetermina suficientemente las personas comprendidas dentro del "perímetro" de la regulación sancionadora» (STC 145/2013, FJ 6).*

Esto sentado interesa recordar que, como ya hemos puesto de manifiesto en este pronunciamiento, no existe controversia entre las partes -y en ningún momento del procedimiento ha sido puesto en cuestión- que en el periodo impositivo 2009 el recurrente estaba exento de la obligación de documentar las operaciones vinculadas al no superar el valor normal de mercado de las mismas el importe de 250.000 euros y, por ende, fuera del "perímetro" de la regulación sancionadora que aquí nos ocupa.



Pues bien, de la conclusión de que el recurrente -y como él todos aquellos obligados tributarios que ex art. 16.10.2 TRLIS están exonerados de las obligaciones de documentación establecidas en el Real Decreto 1777/2004- queda extramuros del régimen sancionador específico establecido en el art. 16.10 TRLIS se infieren dos corolarios: primero, que no le resulta aplicable la exención de responsabilidad prevista en el art. 16.10.4º TRLIS; y, segundo, que siendo subsumible la acción del obligado tributario en el tipo infractor previsto en el art. 191 LGT, este precepto -y las consecuencias sancionadoras que en él se establecen- le resultan plenamente aplicables.

TERCERO.- La aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4º TRLIS a los sujetos exonerados de la llevanza de la documentación relativa a las operaciones vinculadas (y, en consecuencia, la inexistencia en estos casos de un concurso de normas entre los arts. 16.10.4º TRLIS y 191 LGT).

En la redacción aplicable en 2009 -esto es, tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre-, establecía el art. 16.10.4º TRLIS lo siguiente:

«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».

En relación con esta previsión, ante todo, conviene dejar sentado que la exención total de responsabilidad que establece esta norma y, en particular, el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación, hay que interpretarlos a la luz de la principal conclusión que hemos alcanzado en el fundamento de derecho anterior: el art. 16.10.4º TRLIS debe entenderse referido exclusivamente a los sujetos que viniendo obligados a la llevanza y mantenimiento de la documentación relativa a las operaciones vinculadas cumplen con esta obligación en los términos establecidos en el art. 16.2 TRLIS y desarrollados por la correspondiente normativa reglamentaria.

Y de esta premisa pueden extraerse inequívocamente tres conclusiones: (1) en primer lugar, que no es correcto interpretar, como hace el recurrente en el recurso de casación, que en casos como el suyo en los que no es obligatorio llevar la documentación de las operaciones vinculadas se cumple de forma automática el requisito exigido por el art. 16.10.4º TRLIS relativo a que no se «haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción», pues si no hay obligación de preparar la documentación de operaciones vinculadas, no cabe el incumplimiento de esta obligación; (2) en segundo lugar, que acertó la Administración en la interpretación que efectuó desde un primer momento -y, posteriormente, corroboró el TEARM- de la norma contenida en el ordinal 4º del art. 16.10 TRLIS; y (3) en tercer lugar, en fin, que tampoco puede afirmarse que en estos casos exista un concurso de normas o leyes entre los arts. 16.10.4º TRLIS y 191 LGT a resolver, supuestamente, mediante la aplicación del principio de especialidad en favor de la aplicación del primero de estos preceptos, con la consiguiente exoneración total de responsabilidad por los hechos llevados a cabo por el recurrente en el periodo impositivo 2009. En tanto que la primera conclusión constituye, a estas alturas de nuestro pronunciamiento una obviedad, centraremos nuestra argumentación en la explicación de los otros dos corolarios que sucintamente acabamos de apuntar.

3.1.- Por lo que se refiere a la segunda conclusión, teniendo en cuenta, en efecto, que, en buena exégesis, la aplicación del art. 16.10.4º TRLIS presupone que exista por parte del obligado tributario una previa obligación formal de llevanza de la documentación relativa a las operaciones vinculadas, la consecuencia jurídica establecida en el ordinal 4º del art. 16.10 TRLIS resultará aplicable únicamente cuando concurren las tres circunstancias siguientes: (a) que no se haya incumplido por parte del obligado tributario dicha obligación formal de documentación; (b) que el valor declarado por él en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada; y (c) que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria. Concurriendo estas tres circunstancias dispone el art. 16.10.4º TRLIS que la conducta del obligado tributario no será sancionable ni conforme al régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10.1º y 2º TRLIS ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en la LGT (y, en particular, en los arts. 191, 192, 193 ó 195 de este texto legal). O, en otras palabras, el ordinal 4º del art. 16.10 TRLIS establece una exoneración



total de responsabilidad para el obligado tributario en estos casos (y, únicamente -queremos enfatizarlo-, en estos supuestos).

3.2.- Si la que acabamos de efectuar es la que consideramos la interpretación correcta del art. 16.10.4º TRLIS, es evidente que en los casos en los que, de acuerdo con el TRLIS, no recae sobre el sujeto pasivo la obligación de documentar la operación vinculada, no puede afirmarse que exista lo que la doctrina penalista ha venido calificando como concurso aparente de normas o de leyes entre los arts. 16.10.4º TRLIS y 191 LGT a resolver aplicando algunos de los principios establecidos en el art. 8 del Código Penal (CP).

Llegados a este punto conviene traer a colación las afirmaciones que en relación con el concurso aparente de normas o de leyes efectuamos en nuestra sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009) (ECLI: ES:TS:2011:5949). Señalamos, concretamente, en aquella ocasión -en el FD 5 A) del pronunciamiento-, lo siguiente:

«Ciertamente, la cuestión de la tipificación de la conducta de la entidad recurrente admitía, como señala la Sentencia de instancia, dos soluciones distintas; pero únicamente en abstracto. Porque, es indudable que estamos ante lo que se califica en el ámbito del Derecho penal como un concurso de Leyes, concurso aparente, o conflicto aparente de Leyes, que concurre en aquellos casos en los que un determinado supuesto de hecho es lógicamente subsumible en varios preceptos, uno de los cuales, sin embargo, desplaza a los restantes». «[E]l llamado conflicto o concurso de normas -ha dicho la Sala Segunda de este Tribunal-, se produce cuando sobre un mismo supuesto de hecho recaen dos o más preceptos normativos en cuyas respectivas hipótesis es subsumible enteramente el supuesto en conflicto » [Sentencia de 22 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 10084/2008), FD Centésimo Cuadragésimo Cuarto]. La posibilidad, desde una perspectiva puramente lógica, de subsumir una conducta en más de una norma, sin embargo, debe ser sólo aparente [Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 1678/1999), FD Cuarto]. Desde un punto de vista jurídico, porque en última instancia sólo una de las normas resulta aplicable, en la medida en que el desvalor que representa el comportamiento ilícito es abarcado íntegramente por uno de los preceptos concurrentes cuya aplicación excluye la de los demás». El «conflicto de normas -en efecto- debe resolverse con la aplicación de solo una de ellas, que excluya a las demás (razón por la que algunos hablan de aparente conflicto, ya que éste finalmente desaparece a favor de una sola norma)» (sentencia de 22 de mayo de 2009, cit., mismo FD).

Concurso de Leyes, en fin, cuyo fundamento general, según la mejor doctrina, radica, de un lado, en la idea de que el ordenamiento jurídico es un sistema exento de contradicción, y, de otro, en el principio *ne bis in idem* (en este sentido, sentencia de 22 de mayo de 2009, cit., mismo FD), esto es, en el axioma de que no se puede castigar dos veces al mismo sujeto por el mismo hecho. Garantía de no ser sometido a *bis in idem*, que, como es sabido, a pesar de su falta de mención expresa en el art. 25.1 de la Constitución española (CE), *«integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE)»* (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/1997, de 4 de diciembre, FJ 3; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3), *«dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones»* (STC 2/2003, de 16 de enero , FJ 3; en parecidos términos SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; 150/1991, de 4 de julio, FJ 9; 204/1996, de 16 de diciembre, FJ 2) reconocidas en dicho precepto constitucional, y resulta aplicable también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador [STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a)].

Este conflicto de leyes debe resolverse mediante la aplicación del principio genérico de especialidad, que se desglosa en una serie de reglas que, como es sabido, en la actualidad se contienen en el art. 8 CP, y que responden a una misma idea, a saber: la de que en caso de conflicto, la norma que se ajusta más exactamente al supuesto de hecho expresa de modo más complejo la valoración que del mismo efectúa el ordenamiento jurídico y prevalece sobre la que lo contempla de manera más vaga y abstracta. Las citadas reglas o criterios para determinar la única norma aplicable son los siguientes: a) el criterio de especialidad (*lex specialis derogat lex generalis*), en virtud del cual *«[e]l precepto especial se aplicará con preferencia al general»*; b) el criterio de la subsidiariedad, por el que *«[e]l precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible»*; c) el criterio de la consunción (*lex consumens derogat lex consumpta*), según el cual, *«[e]l precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél»*; d) y, por último, el llamado criterio de alternatividad (también conocido como subsidiariedad o consunción relativas o impropias), que comporta que, en defecto de los criterios anteriores, *«el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor»*.

Conviene aclarar que la circunstancia de que tales reglas se contengan en un precepto del CP y que la LGT no efectúe una expresa remisión al mismo no implica, sin embargo, que no deban emplearse en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, dado que el referido art. 8 del CP no viene más que a recoger criterios de interpretación para determinar la Ley o precepto legal aplicable que ya venían siendo asumidos por la doctrina penalista y aplicados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así lo ha puesto de manifiesto



hace mucho la Sala Segunda de este Tribunal al señalar que «[e]l precepto penal [especial] ha de aplicarse con preferencia al general, como ya ha establecido paladinamente el número 1º del artículo 8º del Código Penal y venía ya antes recogiendo jurisprudencialmente cuando el artículo 68 del anterior Código Penal propugnaba un principio de alternatividad frente al cual tenía ya carácter preferente el de especialidad (sentencia de 25 de enero de 1990 y 20 de febrero de 1992)» [sentencia de 18 de marzo de 1997 (rec. cas. núm. 1004/1996), FD Primero].

Pues bien, pese a que como acabamos de recordar el denominado concurso de Leyes, concurso aparente, o conflicto aparente de Leyes resulta plenamente aplicable en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, es evidente que no concurre en el supuesto objeto de nuestro enjuiciamiento en tanto que en él no se da el supuesto de hecho que posibilita su aplicación. En efecto, en la medida en que al recurrente no le resulta aplicable el art. 16.10.4º TRLIS -insistimos, porque no puede afirmarse que cumpliera unas obligaciones de documentación que no tenía-, no puede colegirse que en su caso se dé el supuesto de hecho que reclama la aplicación del concurso aparente de normas, a saber: que un determinado supuesto de hecho sea lógicamente subsumible en varios preceptos, uno de los cuales, sin embargo, desplaza a los restantes. La conducta del recurrente, de serlo, resultaría sancionable exclusivamente conforme a un precepto: el art. 191 LGT, perteneciente al régimen sancionador general. Sobre ello nos pronunciaremos en el fundamento de derecho siguiente.

CUARTO.- En defecto del régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10 TRLIS, procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT . La subsunción de la conducta del recurrente en el tipo del art. 191 LGT .

Excluida la aplicación en el presente caso de la exoneración total de responsabilidad prevista en el art. 16.10.4º TRLIS, debemos pronunciarnos sobre si, en defecto del régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10 TRLIS, procede aplicar el régimen sancionador general establecido en la LGT y, más concretamente, sobre si la conducta del recurrente resulta subsumible en el tipo del art. 191 LGT, con las consecuencias sancionadoras que de dicha subsunción se derivan.

A este respecto, coincidimos con la interpretación efectuada en su momento por la Administración tributaria, confirmada por la sentencia de instancia, y que certeramente extracta el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación interpuesto. Existiendo, en todo caso, para todos los periodos impositivos iniciados tras la reforma del art. 16 TRLIS por la Ley 36/2006 -el ejercicio 2009 que aquí interesa, entre ellos- la obligación por parte de los sujetos pasivos de valorar las operaciones vinculadas entre personas o entidades vinculadas por su valor de mercado, nada impide a la Administración, en aquellos supuestos en los que (1) el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria y (2) concurren los requisitos necesarios para apreciar la existencia de la infracción tributaria prevista en el art. 191 LGT -esto es, los elementos objetivos y subjetivo que conforman el tipo de injusto-, sancionar al obligado tributario ex art. 191 LGT.

Pues bien, en el caso sometido a la consideración de esta Sala, ni se discute que el valor declarado por el recurrente diera lugar a una corrección valorativa por parte de la Administración en el correspondiente procedimiento de inspección, ni se ha cuestionado que dicha corrección, tal y como reclama el art. 191 LGT, determinara una falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa del tributo de parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, ni, en fin, se ha puesto en duda la concurrencia de la culpabilidad necesaria para sancionar sobre la que insistentemente se ha venido pronunciando esta Sala.

En consecuencia, debemos concluir que la aplicación de la infracción prevista en el art. 191 LGT y de la sanción que dicha conducta lleva aparejada -en el presente caso, la correspondiente a la infracción tributaria leve que establece el art. 191.2 LGT- resulta acorde con los principios que disciplinan el ejercicio del *ius puniendi* por la Administración y, en última instancia, conforme con las exigencias que dimanaban del principio de tipicidad que reconoce el art. 25.1 CE cuya vulneración aduce, asimismo, el recurrente.

QUINTO.- Criterios interpretativos sobre los arts. 16.10.4º TRLIS y 191 LGT (y, en particular, sobre la relación existente entre estos dos preceptos).

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) La aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4º TRLIS presupone la obligación del sujeto pasivo de llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas que establece el art. 16.2 TRLIS y desarrolla el Real Decreto 1777/2004. En los casos, por tanto, en los que el obligado tributario está exonerado del cumplimiento de esta obligación formal no procede aplicar el art. 16.10.4º TRLIS.



2º) La exclusión de responsabilidad prevista en el ordinal 4º del art. 16.10 TRLIS resultará aplicable únicamente cuando concurren las tres circunstancias siguientes: (a) que no se haya incumplido por parte del obligado tributario la obligación formal de llevanza de la documentación que le corresponde ex art. 16.2 TRLIS; (b) que el valor declarado por él en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada; y (c) que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria. Concurriendo estas tres circunstancias la conducta del obligado tributario no será sancionable ni conforme al régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10.1º y 2º TRLIS ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en la LGT.

3º) En defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 16.10 TRLIS procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, el art. 191 LGT, siempre y cuando concurren los elementos objetivos y subjetivo del tipo de injusto que hemos venido estableciendo en nuestra jurisprudencia.

SEXTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por la representación procesal de don Matías, pues la resolución judicial recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar (a) que no procede aplicar el artículo 16.10.4º TRLIS porque el recurrente está exonerado de la obligación formal de llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas que establece el art. 16.2 TRLIS y desarrolla el Real Decreto 1777/2004, y (b) que, en defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 16.10 TRLIS, procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, en este caso, el art. 191 LGT, siempre y cuando concurren, como la Sala de instancia ha apreciado y no es objeto de controversia, los elementos objetivos y subjetivo del tipo de injusto que hemos venido estableciendo en nuestra jurisprudencia.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

SEGUNDO.- Declarar no haber lugar al recurso de casación formulado por la representación procesal de don Matías, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 14 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1278/2015, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de septiembre de 2015, desestimatoria de la reclamación instada contra la resolución sancionadora de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, por infracción tributaria relacionada con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008 y 2009.

TERCERO.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Jose Diaz Delgado D.. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero D. Dimitry Teodor Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico