

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 2 Feb. 2021, Rec. 5109/2016

Nº de Recurso: 5109/2016

La resolución firme del TEAR en el Impuesto sobre Sociedades marca el criterio valorativo de la revisión de la operación vinculada en Renta

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO ADMINISTRATIVO. RECURSO DE ALZADA. Asimetría procedimental. Improcedencia del recurso de alzada interpuesto por la Administración únicamente contra las resoluciones dictadas por el TEAR concernientes a la regularización del IRPF 2008 y 2009, no recurriendo la resolución del TEAR relativa a la sociedad vinculada, Impuesto sobre Sociedades 2008 y 2009. La resolución firme del TEAR debe marcar el criterio valorativo de la operación vinculada, con arreglo a lo dispuesto en la misma. La actuación impugnatoria del Director resulta, como afirmó la interesada, incongruente con el principio rector de la regularización de la operación vinculada, la bilateralidad del ajuste, ya que colocaría la regularización global realizada, en riesgo de resultado dispar. Si el recurso hubiera tenido éxito se haría obligado recuperar la bilateralidad del ajuste pasando por encima de la firmeza de la resolución del TEAR. No siendo razonable que la solución a la ruptura de la bilateralidad creada por la actuación impugnatoria parcial de la AEAT esté en obligar al contribuyente a asumir la carga de iniciar ulteriores procedimientos de revisión.

El TEAC desestima recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT contra resoluciones TEAR Cataluña, recaídas en reclamaciones interpuestas contra el Acuerdo de liquidación por el concepto IRPF, 2008 y 2009 y el correlativo Acuerdo sancionador, y confirma la resolución impugnada.

*Carta (Derechos Fundamentales de la Unión Europea) art. 47
L 27/2014 de 27 Nov. (Impuesto sobre Sociedades) art. 16; art. 18*

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 2 de febrero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-05109-2016-52-R

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: Rectificación de errores de recurso de alzada

RECLAMANTE: DTOR DPTO INSPEC FINANC Y TRIBUT AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

INTERESADO: Axy

DOMICILIO: ... - España

En la Villa de Madrid en el expediente de rectificación de errores relativo a la resolución, de fecha 26

de enero de 2021, recaída en el recurso de alzada interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 11 de diciembre de 2015, recaídas en las reclamaciones 08/12091/2012 y 08/12080/2012, interpuestas contra el Acuerdo de liquidación número de referencia ...5, derivado del acta A02-...5, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2008 y 2009 y el correlativo Acuerdo sancionador, número de referencia A23-...5, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, con sede en Barcelona, de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 26 de enero de 2021, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado resolución del recurso de alzada 00/05109/2016/50/A, interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT, contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 11 de diciembre de 2015, recaídas en las reclamaciones 08/12091/2012 y 08/12080/2012.

SEGUNDO.- Este Tribunal Central ha detectado un error material o de hecho en la citada resolución, consistente en la errónea transcripción del número de registro y fecha de la resolución de este TEAC que se cita en el cuarto párrafo del punto 3 de su Fundamento de Derecho Cuarto, que se identifica erróneamente como "(...) recurso extraordinario de alzada para la unificación de la doctrina de 2 de marzo de 2016, RG 00-08483-2015", siendo la referencia correcta la que nos remite al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de 8 de septiembre de 2016, RG 00-04202-2016.

Por ello, el citado cuarto párrafo del punto 3 del Fundamento de Derecho Cuarto, debe quedar redactado del siguiente modo:

"(...) Resultando evidente el amparo normativo de la actuación procedimental desarrollada por la Inspección, concurre que, a mayor abundamiento, dicha regularización simultánea de las partes intervinientes en la operación vinculada ha sido confirmada por este TEAC, en resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de 8 de septiembre de 2016, RG 00-04202-2016 y, asimismo, ratificado por la sentencia Roj. 951/2020, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (núm rec 6187/2017), en su Fundamento de Derecho Quinto, en los siguientes términos (subrayados de este TEAC)..."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Dispone el art 220 de la LGT que:

"1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto resolución que se rectifica."

Por lo que apreciado el error material padecido en la indicada resolución procede su rectificación, y en su virtud.

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, ACUERDA: Rectificar el error material padecido en la resolución de fecha 21 de enero de 2021 recaída en el recurso de alzada interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 11 de diciembre de 2015, recaídas en las reclamaciones 08/12091/2012 y 08/12080/2012, interpuestas contra el Acuerdo de liquidación número de referencia ...5, derivado del acta A02- ...5, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2008 y 2009 y el correlativo Acuerdo sancionador, número de referencia A23-...5, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, con sede en Barcelona, de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, que debe quedar redactada del siguiente tenor literal:

"ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el presente recurso de alzada, interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR Cataluña, en adelante), notificada el 30 de marzo de 2016, resolviendo las reclamaciones económico-administrativas 08/12091/2012 y 08/12080/2012, interpuestas contra el Acuerdo de liquidación número de referencia ...5, derivado del acta A02- ...5, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2008 y 2009 y el correlativo Acuerdo sancionador, número de referencia A23-...5, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, con sede en Barcelona, de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, regularizando la situación tributaria de D^a **Axy** con NIF ... y domicilio en

SEGUNDO.- Con fecha 16 de febrero de 2011, se notificó a la interesada la comunicación, de 8 de febrero de 2011, informando del inicio de un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 y 2009. El alcance de las actuaciones tiene carácter general.

En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones, regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y en los artículos 102 a 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), el acta de referencia señala que no deben tenerse en cuenta períodos de dilación no imputables a la Administración Tributaria.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección de Hacienda del Estado, dictó el acta de disconformidad antes identificada procediéndose a su firma el 5 de octubre de 2011, resultando de la misma una deuda tributaria de 256.138,43 euros, correspondiendo a la cuota tributaria 230.695,43 euros y 25.442,92 euros de intereses de demora.

En el acuerdo de liquidación, notificado a la interesada el 13 de febrero de 2012, se regularizaron los siguientes aspectos de la obligación tributaria:

- La operación vinculada entre la obligada tributaria y su sociedad **TW S.L.** (en adelante **TW**), procediéndose a la determinación de su valor de mercado de los servicios prestados por el socio a la sociedad.
- Las rentas inmobiliarias imputadas no declaradas por la interesada en el ejercicio 2008.

TERCERO.- El día 5 de octubre de 2011, dentro del plazo establecido, se notificó el inicio del procedimiento sancionador, por el Inspector Coordinador y se dictó propuesta de resolución, en la que se sancionaba en el ejercicio 2008 y 2009 por dejar de ingresar la deuda tributaria que, como consecuencia de la regularización por ambos conceptos, debería haber resultado de la autoliquidación, de conformidad con el artículo 191 LGT, calificándose como infracción leve.

En la propuesta consta que la conducta de la obligada tributaria fue culpable, entendiéndose que le era exigible una actuación distinta. No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003.

El día 13 de febrero de 2012 se dictó el acuerdo sancionador confirmando la propuesta.

CUARTO.- Frente al acuerdo de liquidación, así como, frente a la acuerdo resolutorio del procedimiento sancionador, la interesada interpuso, el 12 de marzo de 2012, recurso de reposición al amparo de lo dispuesto en los artículos 222 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

En fecha 25 de junio de 2012 se dictó resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto, por los motivos que figuran en el Acuerdo contenido en el expediente electrónico, notificándose a la interesada 4 de julio de 2012.

QUINTO.- Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la interesada interpuso, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEAR Cataluña), las reclamaciones identificadas con los números de registro R.G. 08/12091/2012 y 08/12080/2012, en las que alegaba, en resumen, lo siguiente:

- La entidad **TW** contaba con medios personales y materiales para realizar su actividad.
- La tabla que se incorpora en el acuerdo de liquidación en la que se refleja una comparativa de la evolución de los ingresos respectivos y de los impuestos pagados por cada una de las partes vinculadas es errónea.
- Sobre la determinación del valor normal de mercado se dice que existen otras formas de valorar distintas a las utilizadas por la Administración y que, en cualquier caso, la contraprestación estimada por la Inspección condena a la sociedad a abandonar sus proyectos de futuro en el ámbito docente y universitario.
- Nada se alega sobre la corrección de rentas inmobiliarias imputadas.
- Sobre la sanción alega interpretación razonable y discrepancia de criterios, así como ausencia de culpabilidad.

En fecha 11 de diciembre de 2015 se dicta resolución, de forma acumulada, en la que se acuerda estimar en parte la reclamación 08/12091/2012 ordenando anular la liquidación impugnada para que sea sustituida por otra adecuada a lo dispuesto en el fundamento de derecho 2º de la citada resolución y estimar la reclamación 08/12080/2012 anulando la sanción impuesta. Por tanto, el TEAR Cataluña:

- Anula la liquidación en lo referente a la regularización por la operación vinculada decayendo, en consecuencia, la sanción derivada de dicha liquidación. Considera el TEAR que, si la Inspección negaba que la entidad carecía de medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad, entonces, la vía de la valoración por operaciones vinculadas no era la más adecuada para proceder y, si por contra, disponía de medios para su desempeño, debía ser remunerada su intervención.
- Asimismo, con respecto a la sanción impuesta por las operaciones inmobiliarias imputadas no declaradas por la interesada, se anula al considerar la existencia de falta de motivación, la cuál impide la adecuada acreditación del elemento subjetivo.

La resolución del TEAR Cataluña fue notificada al Director reclamante el día 30 de marzo de 2016.

SEXTO.- Disconforme con lo anterior, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, interpuso, al amparo de lo dispuesto en el artículo 241.3 LGT, recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 20 de abril de 2016. En su escrito de alegaciones defiende la adecuada valoración de la operación vinculada, mediante la aplicación del método del precio libre comparable, utilizando como comparable, al tratarse de servicios personalísimos, el precio pactado por la sociedad al contratar la prestación de idénticos servicios con terceros independientes. Considera el Director reclamante que la sociedad carece de los medios materiales y personales suficientes para la realización de la operación, más allá de la

intervención de la persona física, cuya cualidad personal es determinante para la contratación.

Cita para sustentar jurídicamente su pretensión las Directrices de precios de transferencia de la OCDE, así como, las resoluciones del TEAC R.G. 00-05473-2012, de 11 de septiembre de 2014, y R.G. 00-08483-2015, de 2 de marzo de 2016.

Solicita que, en lo referente al ajuste por operaciones vinculadas, se anule la resolución del TEAR de Cataluña objeto del recurso de alzada y, en consecuencia, se confirmen los acuerdos de liquidación e imposición de sanción dictados.

SÉPTIMO.- El día 23 de junio de 2016 se puso de manifiesto el expediente a la interesada para que, una vez interpuesto el recurso de alzada, pudiera alegar lo que a su derecho conviniera. Así, mediante escrito que presentado el 19 de julio de 2016, la interesada muestra su conformidad con la resolución del TEAR de Cataluña entendiendo, al igual que la resolución impugnada, que la Inspección utilizó una metodología incorrecta para la valoración de la operación vinculada.

En relación con la liquidación, afirma que la Inspección considera que todos los ingresos de la entidad **TW S.L.**, se destinan a la retribución de la Sra. **Axy**, resulta incongruente a su juicio que, a pesar de no negar la realidad societaria y la relación laboral con la Sra. **Axy**, considera que no realiza ninguna función, ni asume riesgos que deben ser retribuidos. Asimismo, considera que la regularización practicada no se ajusta al 16.1 TRLIS al resultar irreal que la sociedad se impute todos los gastos y no espere rendimiento alguno. Considera inadecuado como comparable la relación entre **TW S.L.** y la **QR** o **NP**, pues estos últimos son clientes de **TW S.L.** Defiende la valoración efectuada por la interesada, basada en el informe de la empresa especializada **LM** y en el Convenio Colectivo de productores audiovisuales y actoras, mientras que, el análisis de comparabilidad no está debidamente estructurado y motivado. Alude la modificación del régimen de transparencia fiscal y a la ausencia de impedimento para desarrollar actividades profesionales por medio de personas jurídicas. Finalmente, hace alusión a la economía de opción y a la libertad de empresa como fundamento de la licitud de su actuación.

En relación con la sanción, considera que ha llevado a cabo una interpretación razonable de la norma habiéndose suscitado una discrepancia, sin que en ningún caso la conducta revista el carácter doloso o culposo necesario para la procedencia de la sanción. Alude a la no existencia de ocultación como circunstancia acreditativa de la integridad y veracidad de los datos aportados.

OCTAVO.- Con fecha 17 de enero de 2017 tuvo entrada en este Tribunal un escrito de alegaciones complementarias en el que la interesada manifiesta, en síntesis, lo siguiente:

- Las resoluciones estimatorias dictadas por el TEAR de Cataluña, con números de registro R.G. 08-12091-2012 y 08-12080-2012, correspondientes a los conceptos IRPF 2008 y 2009, fueron impugnadas ante este TEAC, mediante la interposición de recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, dando lugar a la presente reclamación económico administrativa.

- No obstante, el Director reclamante no impugnó la resolución dictada por el TEAR de Cataluña 08-12139-2012, correspondiente a la sociedad **TW S.L.** Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009. En dicha entidad la interesada es socia mayoritaria.

- La falta de impugnación de dicha resolución ha provocado la firmeza de la misma y, por tanto, los ingresos y gastos (entre los que se encuentra la retribución de la interesada) quedan sometidos a la firmeza de la resolución.

- La falta de impugnación de la resolución concerniente a la entidad provoca que el ajuste defendido con el presente recurso surta efectos únicamente respecto de la persona física, lo que supondría, de estimarse el recurso, la indefensión de la interesada ante una situación de doble imposición y, por ende, el enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública.

NOVENO.- Este TEAC dictó resolución, el 10 de febrero de 2020, estimando la reclamación interpuesta por el Director del Departamento. Frente a dicha resolución, la interesada promovió recurso de anulación al amparo de lo dispuesto en el artículo 241 BIS LGT.

El 27 de octubre de 2020 se dictó resolución, estimando el recurso de anulación interpuesto al no haberse tenido en cuenta, en la resolución impugnada, las alegaciones formuladas por la reclamante el 17 de enero de 2017, antes citadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- En primer lugar, sobre la alegación complementaria formulada por el reclamante, esto es, sobre la viabilidad de que el Director del Departamento de Inspección formule recurso contra la resolución estimatoria del TEAR de Cataluña referida a una de las partes de la operación vinculada, la socia persona física, mientras que consiente la firmeza de la resolución referida a la otra parte de la misma operación vinculada, la relativa a la sociedad **TW S.L.**, dictada por el TEAR de Cataluña, en la reclamación R.G. 08-12139-2012.

- En segundo lugar, en caso de determinarse la procedencia del ajuste anterior, sobre la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Inspección, anulada por la Resolución del TEAR de Cataluña e impugnada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, únicamente en lo referente a la regularización por operaciones vinculadas.

Por tanto, el objeto de la presente reclamación se limita a la regularización por operaciones vinculadas y a la sanción resultante del ajuste practicado.

TERCERO.-

Conviene previamente, para centrar la cuestión, reproducir los preceptos fundamentales en cuanto a la regulación de operaciones vinculadas existente en los ejercicios 2008 y 2009 a los que afecta la regularización recurrida, dados los cambios normativos acaecidos en la materia a lo largo del tiempo y las remisiones a algunos de los mismos que se efectúan en la presente resolución.

En primer lugar, el artículo 41 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, en adelante) establece:

"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

Y 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 (en adelante, TRLIS) al que remite el 41 LIRPF establece en su redacción dada por la disposición adicional 8.1.6 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, publicada el 5 de julio de 2007 y que entró en vigor el 1 de enero de 2008 (Redactado el apartado 3.I) conforme a la corrección de errores publicada en BOE núm. 281, de 23 de noviembre de 2007):

"1. 1º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor

normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

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

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

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

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...)

4. 1º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones (...)

(...) 7. Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las

oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

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

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

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

1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

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

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

3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º

y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

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

Resulta evidente y, además, no ha sido cuestión controvertida, que nos encontramos ante una operación vinculada en virtud de lo dispuesto en el artículo 16.3 a) y b) del TRLIS.

CUARTO.-

Por lo que respecta a la primera cuestión, puesta de manifiesto por la interesada en el escrito de alegaciones complementarias, presentado el día 27 de enero de 2017, cuya omisión en resolución anterior dio lugar al recurso de anulación estimado por este TEAC, tal y cómo se recoge en los antecedentes de hecho.

La interesada alega, en síntesis, que como consecuencia de la falta de impugnación por parte del Director reclamante de la resolución del TEAR de Cataluña R.G. 08-12139-2012, referida a la sociedad **TW S.L.**, ha dado lugar a la firmeza del acto dictado.

La firmeza, según afirma la interesada, afectaría a los ingresos y los gastos declarados por la entidad y, entre los cuales se encuentra, la retribución de la persona física (Doña **Axy**, la interesada en este procedimiento).

Asimismo, la actuación del Director reclamante determina, a juicio de la interesada, que la diferencia de criterio se mantenga sólo respecto al contribuyente persona física, decayendo el mismo respecto a la sociedad interviniente en la operación (**TW S.L.**). Esto determina, según alega, una actuación incongruente y arbitraria al derivar, de facto, en una situación de doble imposición, ya que, la tributación de la persona física por los mismos ingresos por los cuáles ya ha tributado la persona jurídica sin posibilidad, además, de que la sociedad pueda deducir como gasto la retribución de la citada persona física.

Asimismo, es evidente la obligatoria bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas pues lo contrario, esto es, la parcialidad del ajuste, supone, como bien se afirma en el escrito de alegaciones, encontrarnos ante situaciones de doble imposición y, de facto, generadoras de un enriquecimiento injusto de la Administración.

En el presente caso, falta de bilateleridad del ajuste ha devenido como consecuencia del distinto iter procedimental que han seguido las liquidaciones practicadas, esto es, las liquidaciones dictadas por la AEAT referidas a la interesada en el procedimiento, así como, las referidas a la sociedad, contraparte en el ajuste (**TW S.L.**), de la que la interesada es socia mayoritaria y administradora única, fueron impugnadas ante el TEAR de Cataluña.

Dicho Tribunal dictó resoluciones estimatorias, en los términos indicados en el apartado de hechos, anulando el ajuste practicado por la Administración en lo referente a la regularización de la operación vinculada, la tributación del ajuste se produjo en sede de la sociedad **TW S.L.**, acomodándose, en lo referido a dicha operación, a la declaración presentada.

Posteriormente se impugnó, ante este TEAC, por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), únicamente las resoluciones correspondientes a la regularización del IRPF de la interesada, por contra, no se impugnó la resolución, antes identificada, referente a la sociedad **TW S.L.**

En resumen, la regularización por operaciones vinculadas practicada por la Inspección determinó un incremento de los rendimientos del trabajo declarados por la interesada en su IRPF y, como consecuencia del ajuste bilateral, un correlativo incremento del gasto de la sociedad pagadora de tal rendimiento (**TW S.L.**).

La anulación de la liquidación como consecuencia de la resolución dictada por el TEAR de Cataluña, supuso la anulación de la regularización practicada y, la falta de impugnación de la resolución concerniente a la sociedad, supuso la adquisición de firmeza de la situación previa a la regularización, siendo el gasto por la retribución registrado por la sociedad menor al derivado del ajuste y, en consecuencia, siendo superior el beneficio y la tributación de dicha entidad en el Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto la desestimación de la presente reclamación, sin la adopción de otro pronunciamiento, supondría la supervivencia de la regularización practicada únicamente respecto de aquella parte de la operación vinculada que resulta desfavorable para el contribuyente (el aumento de ingresos para el socio), mientras que habría decaído el correlativo aumento del gasto para la sociedad a través de la que se facturaban los trabajos realizados.

Expuesto lo anterior, a juicio de este TEAC, la solución a la situación originada por el distinto cauce procedimental que han seguido los actos liquidatorios girados contra las partes intervinientes en la operación vinculada, dada la impugnación parcial, esto es, referida sólo a una de las partes, ejercida por el Director reclamante, debe venir dada por los razonamientos que a continuación se exponen:

1. El carácter bilateral, como principio rector de los ajustes por operaciones vinculadas, es condición sine qua non para garantizar la adecuación de los mismos al ordenamiento tributario, por varios motivos:

En primer lugar, por expresa disposición legal, al venir así determinado en el artículo 16 TRLIS, al que remite el artículo 41 de la LIRPF.

En segundo lugar, por la propia naturaleza de la operación vinculada que, siendo una norma de valoración imperativa, exige la presencia de dos partes ligadas entre sí por alguno de los vínculos que determina el artículo 16.3 TRLIS.

En tercer lugar, a consecuencia de lo anterior, lo autoliquidado por una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación, y viceversa, de tal suerte que, tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado a posteriori, cualquiera que sea la vía revisora (administrativa o jurisdiccional) debe respetar la premisa anterior.

Por último, la asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad provoca, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, produciendo situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública (como ocurre en el presente caso), o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta).

2. La regularización de la operación vinculada, así como, la revisión posterior, deben garantizar las

plenas posibilidades de defensa de las partes intervinientes en la misma conforme a la legalidad vigente. Es por esto que cuando el artículo 16 TRLIS, establece la posibilidad de iniciar un procedimiento con una de las partes, quedando el ajuste bilateral de la contraparte a la espera de la firmeza de la regularización ya realizada (momento en el que obligatoriamente se ha de practicar ajustándose al valor ya fijado garantizándose, en coherencia regulatoria, la bilateralidad antes predicada), la parte de la operación vinculada no afectada por la primera regularización no queda indefensa, sino que se le notificará la liquidación practicada, y está legitimada para promover la reclamación contra la liquidación dictada, de acuerdo con lo que dispone el artículo 16.9.2º TRLIS en relación con el artículo 232 LGT.

3. En ocasiones la Inspección, por razones evidentes de eficiencia y economía de medios y, asimismo, por la intrínseca naturaleza bilateral de la operación, para asegurar el adecuado conocimiento de los detalles concernientes a la misma, inicie procedimientos inspectores con ambas partes vinculadas sin que dicha actuación suponga ningún tipo de menoscabo al derecho de defensa de los intervinientes, ya que:

Esta posible actuación simultánea con ambas partes vinculadas está prevista expresamente en el artículo 150.1 LGT (tras la modificación operada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), que indica: "(...) Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos...".

La redacción legislativa anterior, de forma menos explícita, ya contemplaba la posibilidad de realizar actuaciones con diversos obligados tributarios en operaciones vinculadas, en el artículo 184.2 b) RGAT (posterior, por tanto, a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó la regulación de estas operaciones) como supuesto de especial complejidad de las actuaciones inspectoras, en desarrollo del artículo 150.1 a) LGT: "cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios".

Resultando evidente el amparo normativo de la actuación procedimental desarrollada por la Inspección, concurre que, a mayor abundamiento, dicha regularización simultánea de las partes intervinientes en la operación vinculada ha sido confirmada por este TEAC, en resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de 8 de septiembre de 2016, RG 00/04202/2016, asimismo, ratificado por la sentencia Roj. 951/2020, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (núm rec 6187/2017), en su Fundamento de Derecho Quinto, en los siguientes términos (subrayados de este TEAC):

"QUINTO.- La interpretación del alcance de la regularización de varios obligados tributarios afectados por la modificación de valoraciones de operaciones vinculadas.

El recurso de casación plantea una segunda cuestión que, sin ser rechazada explícitamente en el auto de admisión, no constituyó el asunto sobre el que se concretó el interés casacional. Sin embargo, esta Sala ha constatado posteriormente, en otro asunto, la existencia de interés casacional en la cuestión que suscita aquí la parte recurrente. Concretamente, hemos declarado en el auto de la Sección de Admisión dictado en el recurso de casación 437/2018, que resulta de interés casacional objetivo resolver la cuestión consistente en:

"Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto

1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como el artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio".

Como quiera que sobre dicha cuestión se ha extendido el recurso de casación de la actora, y la parte recurrida ha formulado alegaciones, ningún obstáculo existe para que esta Sala aborde dicha cuestión en el ámbito del presente recurso de casación.

Recordemos ahora que el motivo del recurso que plantea la actora es la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, hoy recurrente en casación, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

El art. 16.9 del TRLIS en la redacción aplicable dispone lo siguiente:

"9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno".

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, señala que esta Ley tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal, en particular en la regulación de las operaciones vinculadas.

Para cumplir los objetivos pretendidos, la Ley 36/2006 modifica la regulación de las operaciones vinculadas redactando el artículo 16.1.1º del modo siguiente:

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

Conviene recordar que hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el TRLIS disponía en su artículo 16.1 que:

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

Cabe observar que, como resultado de la modificación, la valoración a mercado de las operaciones vinculadas pasa de ser una facultad de la Administración ejercitable sólo cuando la valoración convenida por las partes implicadas hubiese determinado para el conjunto de todas ellas una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación, a constituir una obligación para los obligados tributarios, obligación cuyo cumplimiento la Administración puede comprobar y, en su caso, corregir, en todos los supuestos de comprobación de las operaciones vinculadas.

Consecuencia obligada de dicha modificación es la diferente regulación del procedimiento de comprobación del valor de las operaciones vinculadas, al desaparecer con la nueva regulación el requisito de la "tributación inferior" o del "diferimiento de la tributación" para que la Administración pudiera valorar a mercado las operaciones vinculadas y encontrarse los obligados tributarios, por el contrario, obligados en todo caso a valorar a mercado.

En efecto, el artículo 16 del RIS, antes de ser modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, disponía:

Artículo 16. Procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado 1. Cuando la Administración tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se procederá de la siguiente manera:

a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes, expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.

b) La otra parte vinculada dispondrá del plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación a que se refiere la letra anterior, para efectuar las alegaciones que estime pertinentes.

c) Examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, e inmediatamente antes de redactar el acto de determinación del valor normal de mercado, se pondrán de manifiesto a las referidas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

d) El acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.

e) El órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado será el que tenga la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación.

2. El acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada.

3. El valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria surtirá efecto, en cuanto no hubiere sido recurrido por ninguna de las partes vinculadas, en las liquidaciones de los períodos impositivos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto.

4. Si el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme".

Así pues, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006 la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas se configuraba como un procedimiento autónomo del propio procedimiento inspector que se seguía con el obligado tributario. En ese procedimiento autónomo tenían entrada también las partes vinculadas con el obligado tributario que estaba siendo sometido al procedimiento de inspección. Es de todo punto lógico la participación de dichas partes vinculadas si se tiene presente que la Administración sólo podía valorar a mercado las operaciones cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, lo que hacía conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de poder determinar fundadamente la concurrencia o no de esa "tributación inferior" o de ese "diferimiento de la tributación" que había de valorarse en el conjunto de las entidades o personas implicadas. La conclusión alcanzada al respecto era, sin duda, determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones.

Pues bien, la entrada en vigor de la Ley 36/2006, hace desaparecer el condicionante de la "tributación inferior" o del "diferimiento en la tributación", y dado que los obligados tributarios están obligados a valorar a mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la Administración, pierde su sentido la existencia del citado procedimiento autónomo y especial y la participación en él de las partes vinculadas con el obligado tributario respecto del que se ha iniciado el procedimiento inspector, de forma que la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa. Las demás partes vinculadas se integran en el procedimiento una vez que éste ha concluido respecto del obligado tributario principal, es decir, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y le ha girado la liquidación tributaria provisional.

Dicha participación queda limitada a la vía de recurso y reclamaciones, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado.

Ahora bien, todo ello no excluye la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas, que es cabalmente lo que ha ocurrido en este caso.

El recurrente argumenta que no cabe simultanear la comprobación de las distintas partes vinculadas a tenor de lo dispuesto en el artículo 21.4 del RIS, según el cual: "Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme". Para el recurrente, sólo cuando haya alcanzado firmeza la liquidación practicada al obligado tributario podrá regularizarse a las demás partes vinculadas, cosa que en el supuesto de hecho analizado no había sucedido, toda vez que existieron comprobaciones y liquidaciones simultáneas de todas las partes implicadas. Por tal razón el escrito de interposición sostiene que no se ha respetado el procedimiento de determinación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

Sin embargo, tal tesis no puede ser compartida, ya que las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. Ciertamente, cuando la Administración ha iniciado actuaciones inspectoras exclusivamente sobre un obligado tributario, resulta de plena aplicación el sistema derivado del art. 21 RIS, de manera que:

a) Si la regularización no afectara sólo a la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la propuesta de liquidación que derive de dicha valoración se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria que hubieran podido ser regularizados por otros motivos.

b) La liquidación derivada de esta acta que documenta la regularización de las operaciones vinculadas tendría carácter provisional.

c) Sólo cuando esta liquidación provisional hubiese adquirido firmeza, podría regularizarse a las demás partes vinculadas, sin que exista peligro de prescripción pues ya determina la norma que esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas.

En primer lugar, el propio tenor literal de los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS permite afirmar que el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado que en ellos se regula está previsto sólo para aquellos supuestos en los que se ha iniciado un procedimiento de inspección respecto de un obligado tributario y en su seno se observa que existen operaciones vinculadas que hay que valorar a mercado. Nada dicen los preceptos indicados respecto a otra situación como la del recurrente, si excluyen que se siga un procedimiento respecto a cada una de las partes de la operación vinculada, de manera que respecto de cada una de las partes de la operación vinculada se sigan procedimientos de inspección, que podrán tener incluso un ámbito más amplio que dichas operaciones vinculadas.

Por otra parte, la regulación contenida en los preceptos indicados, pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses para esas otras partes vinculadas, bajo la hipótesis de que éstas no están siendo objeto de inspección. A tal fin, obliga a notificar a las demás

partes vinculadas la liquidación practicada, sobre la base de la corrección valorativa, al obligado tributario inspeccionado en cuya sede se realiza la valoración de la operación vinculada, para que aquellas puedan personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que puedan interponer ellas mismas recurso o reclamación.

Por contra, cuando ha existido, como en este caso, una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se aseguró desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada.

La finalidad de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, pero cuyos resultados pueden afectarles, es el objetivo del artículo 16.9 del TRLIS al reconocerles el derecho a personarse en el recurso o reclamación presentado por el único obligado tributario inspeccionado o, en defecto de dicho recurso o reclamación, a impugnar directamente la liquidación practicada a aquél. Es por ello que, para poder ejercitar ese derecho el artículo 21.1 del RIS ha previsto que cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en que se lleve a cabo (el del obligado tributario inspeccionado), la propuesta de liquidación que se derive de la misma se documentará en acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria.

Pero ello no obsta, ha se ha dicho, a que, cuando se desarrollan procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas, cada una va a poder defender también sus legítimos intereses, en este caso mediante la impugnación de la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección.

Por último, conviene señalar que la regulación contenida en los preceptos señalados, a diferencia de la anteriormente vigente, no suspende de forma automática la ejecutividad de la liquidación girada - sobre la base de la corrección valorativa- al obligado tributario objeto de inspección, en tanto el valor de mercado no adquiera firmeza. Pues bien, cuando tienen lugar procedimientos de inspección simultáneos sobre las distintas partes vinculadas, se practicará la correspondiente liquidación a cada una de ellas sobre la base del valor normal de mercado determinado, liquidación que tampoco queda como regla general suspendida de forma automática.

La regulación analizada sí obliga, sin embargo, a posponer la regularización de las demás partes vinculadas - que no son objeto de inspección- hasta el momento en que el valor de mercado determinado se convierta en firme, cosa que no sucedía con la regulación anterior, en la que podía liquidarse, pero quedando suspendida la ejecutividad de la liquidación.

En efecto, la posposición de la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado adquiera firmeza, tiene sentido cuando tan sólo una de las partes implicadas está siendo sometida a inspección por las operaciones vinculadas. Pero no cuando cada parte puede realizar plenamente actuaciones de defensa e impugnar cuanto tenga por conveniente, también la valoración resultante.

De hecho, es bien indicativo de la carencia de obstáculo real alguno para la integridad del derecho de

defensa que el recurrente no ha aducido ningún óbice de indefensión o merma de garantías reales en tal sentido. Así, en el expediente obra (documento 29, epígrafe 2.1.3.1.1.29 del expediente de la AEAT) la valoración de la operación vinculada, habiendo tenido acceso a todos los elementos y datos tomados en consideración, sin que sean hayan sido desvirtuados. Sin duda que, en esta situación de prosecución de dos procedimientos, será conveniente que la Administración tributaria primero, y en la eventual fase de reclamación económico administrativa, después, se adopten las medidas de coordinación necesarias entre los distintos procedimientos. Pero, en cualquier caso, conviene recordar que estamos ante una liquidación que tiene carácter provisional, tal y como establece el art. 101.4 LGT, en relación al art. 190.2.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, por cuanto la comprobación afecta a "[...] la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas".

En conclusión, pues, las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas. En este sentido, lo relevante es garantizar la integridad del derecho de defensa previsto en el art. 24 CE y art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/ C 364/01) a través del pleno acceso a la totalidad de la documentación procedente de otro procedimiento, así como la plenitud de medios de impugnación y posibilidad de revisión por parte del Tribunal ante el que pueda ser recurrido el acto que concierne al contribuyente, tal y como hace ver la STJUE de 16 de octubre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:861) en un supuesto que, aún relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, guarda analogía con la problemática de procedimientos separados con hechos y apreciaciones vinculadas. Todas estas garantías han sido debidamente observadas en este procedimiento por lo que no se ha producido ningún tipo de indefensión y menos aún la vulneración absoluta del procedimiento que postula la recurrente.

Por consiguiente, procede desestimar el recurso de casación en éste punto."

4. Esta regularización simultánea fue la utilizada por la AEAT en el presente caso procediendo a la regularización de la operación vinculada (en este caso, la retribución satisfecha por la entidad **TW S.L.** a la interesada, Doña **Axy**) tanto respecto del Impuesto sobre Sociedades de la entidad **TW**, como en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la interesada, relativo a los ejercicios 2008 y 2009.

En consecuencia, la Inspección actuó con pleno respeto a los principios rectores de la regularización en operaciones vinculadas ya que, por un lado, mantuvo la necesaria bilateralidad del ajuste, esto es, la regularización de la operación conjunta determinó un incremento de la cantidad que debía tributar por IRPF al que acompañaba, de forma lógica y congruente, una correlativa disminución de la tributación en IS de la entidad al conllevar un incremento del gasto deducible (correlativa en base, no en cuota, por la diferencia entre el tipo marginal aplicable en IRPF y el tipo proporcional del IS, diferencia que, a juicio de la Inspección, constituía el ahorro fiscal indebidamente obtenido por la

interesada, derivado de la inaplicación de la regla imperativa de valoración de las operaciones vinculadas).

Igualmente congruente fue la actuación del TEAR de Cataluña, estimando las reclamaciones interpuestas al considerar, con arreglo a los criterios manifestados en dichas resoluciones, la adecuada observación de las normas de valoración de las operaciones vinculadas.

5. Sin embargo, cuando el Director reclamante limitó la impugnación a las resoluciones dictadas por el TEAR concernientes a la regularización de la interesada, esto es, del IRPF ejercicios 2008 y 2009, no recurriendo la resolución del TEAR relativa a la sociedad **TW**, Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, se produjo la ruptura de la bilateralidad del ajuste, ya que mientras que la regularización hecha a una de las partes, la persona física, sigue en fase de revisión (y puede revertirse su anulación por el TEAR), la resolución dictada por el TEAR de Cataluña para la otra parte, la sociedad **TW S.L.**, ha devenido firme.

6. Por tanto, la obligación legal de respetar el carácter bilateral del ajuste de la operación vinculada exige solucionar la asimetría descrita, lo que podría conseguirse de alguno de estos modos:

- Desestimando, la presente impugnación del Director por la incoherencia en la que incurre por abarcar tan sólo a una de las partes concurrentes en la operación vinculada, rompiendo la obligada bilateralidad, y haciéndolo, además, en perjuicio de los contribuyentes.

- Entrando a analizar los argumentos expuestos por la reclamación interpuesta por el Director, sobre la base de la validez procedimental de la reclamación que afecta al IRPF de la interesada, pero asegurando que una eventual estimación que confirme la regularización de la Inspección va a tener efectos para la otra parte vinculada, la sociedad **TW**, pese a la firmeza de la resolución del TEAR que la anuló, ya que, como se ha analizado, la bilateralidad del ajuste en la operación vinculada es imperativo legal y, por tanto, ineludible.

7. Es la primera opción, la desestimación del presente recurso de alzada, la que este TEAC considera ajustada a derecho, y ello, por varios motivos que derivan del análisis anterior:

- La actuación impugnatoria del Director resulta, como afirma la interesada, incongruente con el principio rector de la regularización de la operación vinculada, la bilateralidad del ajuste, ya que coloca la regularización global realizada, cuando menos, en un claro riesgo de resultado dispar, ya que si su recurso tiene éxito se hace obligado recuperar la bilateralidad del ajuste pasando por encima de la firmeza de la resolución del TEAR, camino jurídico que dista mucho de ser sencillo, y el respeto al derecho de defensa de los dos intervinientes.

- Resulta, asimismo, incoherente con la actuación procedimental llevada a cabo por la Inspección, esto es, con el desarrollo de dos procedimientos simultáneos con las dos partes intervinientes en la operación vinculada.

Ese camino procedimental, como hemos dicho, tiene pleno acomodo legal, y respeta los principios rectores del ajuste por operaciones vinculadas (la bilateralidad y las garantías de defensa de las dos partes implicadas), pero se rompe si no se llega hasta el final con él, esto es, si el comportamiento impugnatorio abandona la coherencia de los procedimientos bilaterales y simultáneos, aquietándose a la resolución dictada por el TEAR respecto de la sociedad e impugnando la resolución relativa a la interesada, contraparte de la misma operación vinculada.

- Por último, aunque pensando claramente en otro devenir procedimental, el artículo 16.9.3º TRLIS prevé que "3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan".

8. La segunda de las opciones, esto es, el análisis del fondo de la cuestión (la valoración de la

operación vinculada) y la eventual estimación del recurso de alzada trasladando, con posterioridad, las consecuencias estimatorias a la situación tributaria de la sociedad, que ha devenido firme, no resulta, a juicio de este TEAC, conforme a nuestro ordenamiento tributario, por lo siguiente:

- El respeto a la firmeza de los actos administrativos responde a la necesaria exigencia de seguridad jurídica, constitucionalmente recogida, que únicamente admite las excepciones legalmente tasadas.
- La doctrina jurisprudencial referida al "principio de regularización íntegra", así como, la articulada legalmente, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, en relación con las "obligaciones tributarias conexas" no resultan de aplicación al caso concreto al limitar su aplicación a un mismo contribuyente, circunstancia que no concurre al tratarse de regularizaciones referidas a una sociedad y su socio mayoritario.
- La aplicación analógica del artículo 16.9.2º TRLIS (continuar la revisión de la única regularización en este momento existente, quedando pendiente de su finalización la regularización de la contraparte) no resulta plausible toda vez que, la interpretación literal y el espíritu del precepto determinan su aplicación en circunstancias procedimentales distintas, esto es, cuando existe un contribuyente, contraparte en una operación vinculada, que no ha sido objeto de regularización, y no, cuando la regularización tributaria de éste ya se ha hecho y adquirido firmeza.
- Remitir la solución a una posterior exploración de los procedimientos especiales de revisión, o al recurso extraordinario de revisión, no resulta admisible. No parece razonable que la solución a la ruptura de la bilateralidad creada por la actuación impugnatoria parcial del Directora esté en obligar al contribuyente a asumir la carga de iniciar ulteriores procedimientos de revisión. Si bien, como refleja la sentencia del **TS** antes referenciada, el precepto es aplicable en aquellos supuestos en los que no se simultanee la regularización de todas las partes que intervengan en la operación vinculada, es evidente, en este caso, dónde debemos situar el ajuste que ha devenido firme y que debe condicionar, en aras de preservar la bilateralidad del mismo, la tributación unívoca de la operación.

Por lo tanto, dado que el resultado final sólo puede ser uno, dado que la bilateralidad del ajuste es obligatoria, la solución a la asimetría procedimental en la que nos hallamos exige desestimar el recurso de alzada interpuesto por el Director y que sea, en consecuencia, la resolución firme del TEAR de Cataluña la que marque el criterio valorativo de la operación vinculada, con arreglo a lo dispuesto en la misma.

Resuelta por este TEAC la primera de las cuestiones expuestas con anterioridad que, condiciona el sentido de la presente resolución, no procede analizar las cuestiones relativas a la valoración de la operación vinculada por no ser relevantes para el sentido del fallo.

En base a todo lo anteriormente expuesto, este Tribunal acuerda la desestimación del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y, confirma, las resoluciones del dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (R.G. 08/12091/2012 y 08/12080/2012), anulando los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción antes identificados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada."