

Sobre la posibilidad de sancionar por aplicación del artículo 191 de la LGT la regularización de una operación vinculada

Análisis de la STS de 15 de octubre de 2018, rec. núm. 4561/2017

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA

Extracto

La sentencia del Tribunal Supremo que analizamos examina la posibilidad de imponer sanciones por aplicación del artículo 191 de la Ley General Tributaria en el caso de una operación vinculada en la que el contribuyente no ha incumplido la obligación de documentación, ya que por ser el importe de las operaciones vinculadas inferior a 250.000 euros, estaba dispensado de dicha obligación, aunque lógicamente con tal dispensa, tampoco había elaborado tal documentación.

1. Supuesto de hecho

Se plantea ante el Tribunal Supremo en la sentencia que ahora analizamos la posibilidad de imponer una sanción por aplicación del artículo 191 de la Ley General Tributaria (LGT) (infracción por dejar de ingresar) en relación con una operación vinculada, dispensada de la obligación de documentación establecida para dichas operaciones, y no sancionada con la infracción específica prevista en materia de operaciones vinculadas en el artículo 16.10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

En concreto, según resume la sentencia, se trata de una operación vinculada realizada entre una sociedad, que desempeñaba una actividad de representación y apoderamiento de artistas taurinos, y el que era su socio, con una participación del 50 % en la entidad, y administrador de la misma.

La sociedad contaba como empleadas con la mujer e hija del socio, sin que existiera ningún empleado más, ni otros medios materiales relevantes para la prestación de sus servicios distintos a la intervención del mencionado socio y administrador, y sin que se hubiera pactado retribución para los servicios de este último.

La Inspección, en ejercicio de sus facultades de comprobación, cuantificó el importe de la retribución a valor de mercado que le correspondía al mencionado socio, por aplicación de los artículos 41 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF) y 16 del TRLIS, y practicó liquidación.

Como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en la comprobación se siguió un procedimiento sancionador ante el mencionado socio por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, en concreto, por dejar de ingresar, al considerar que con la valoración de la operación vinculada por un importe inferior a su valor de mercado había permitido al mencionado sujeto eludir su tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas a unos tipos más elevados y que su condición de socio y administrador, eludiendo las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, determina al menos la existencia de una negligencia sancionable.

En la sanción impuesta se hace constar además que al no existir obligación de documentación en relación con las operaciones vinculadas realizadas por ser su importe inferior a la cuantía dispensada de esta obligación (250.000 €), queda excluida la aplicabilidad de la sanción prevista en el artículo 16.10 del TRLIS, y únicamente procede la imposición de la sanción prevista en el artículo 191 de la LGT.

Contra la resolución de imposición de sanción se planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) correspondiente. En la resolución de la misma se recoge que la cuestión planteada por el recurrente era que entendía que su conducta, consistente en un incumplimiento en materia de operaciones vinculadas, debía ser sancionada exclusivamente por el régimen sancionador previsto para estas operaciones en el artículo 16.10 del TRLIS, y, por tanto, al no haber incumplido la obligación de documentación (ya que no existía tal obligación de documentar) no existía responsabilidad. El TEAR rechazó dicha pretensión, entendiendo que el incumplimiento del contribuyente era sancionable por el artículo 191 de la LGT.

Contra dicha resolución se planteó recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencia de 14 de junio de 2017, rec. núm. 1278/2015 –NFJ069845–), apreciando el tribunal la existencia de tipicidad de la conducta sancionada en la medida en que no resulta aplicable el régimen sancionador del artículo 16.10 del TRLIS y sí el artículo 191 de la LGT.

Contra esta sentencia se planteó el recurso de casación, cuya sentencia es nuestro objeto de comentario.

2. Doctrina del tribunal

La representación procesal del recurrente plantea en el recurso de casación que no procede aplicar la sanción contemplada en el artículo 191 de la LGT, sino la prevista en el artículo 16.10 del TRLIS, por tratarse de una ley especial, y que, además, en los casos en los que no existe obligación de documentar las operaciones vinculadas no procede la imposición de sanción, pues se ha cumplido con la condición que prevé el mencionado artículo 16.10 del TRLIS para que no proceda la imposición de sanciones.

Sostiene además que esta interpretación es la que se obtiene del tenor literal de la norma, que establece la incompatibilidad de la sanción prevista en dicho precepto con la del artículo 191 de la LGT, así como con el espíritu de la disposición, que pretende instaurar un sistema de sanciones específico en materia de operaciones vinculadas, asociado a los incumplimientos de la obligación de documentación, sin que se haya producido tal incumplimiento en este caso.

El Tribunal Supremo comienza destacando que sobre dicho precepto (art. 16.10 TRLIS) se planteó, por la propia Sala, cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, que fue resuelta en STC 145/2013, de 11 de julio (NFJ051487).

En dicha sentencia el Tribunal Constitucional destacó que el artículo 16.10 del TRLIS no debía examinarse aisladamente, sino en coherencia con todo el artículo 16 del TRLIS, lo que supone un acotamiento de la conducta infractora. Así, destaca el intérprete de la Constitución que el apartado primero de dicho precepto define el concepto de valor de mercado, el

apartado segundo configura las obligaciones de documentación (cabría añadir, aunque no lo señala expresamente el tribunal, que el apartado tercero del mismo precepto establece de forma cerrada el listado de supuestos en los que puede entenderse que existe vinculación) por lo que el precepto identifica de forma exhaustiva, en opinión del tribunal, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad prevista en este precepto. A continuación el Tribunal Constitucional examinó los tipos infractores, restringidos a los sujetos obligados *ex lege* a la llevanza de la documentación propia de las operaciones vinculadas, añadiendo que «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.»

El Tribunal Supremo prosigue su sentencia destacando que la exención de responsabilidad que contiene el artículo 16.10 del TRLIS exige, a la luz de lo señalado por el Tribunal Constitucional, el cumplimiento de tres circunstancias acumulativas, a saber:

- Que no se haya incumplido por parte del obligado tributario la obligación formal de documentación.
- 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.
- 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.

En coherencia con esta interpretación añade que el presupuesto para esta exoneración de responsabilidad es que se haya cumplido con la obligación de documentación, circunstancia que no se cumple cuando el contribuyente se encuentra exonerado del cumplimiento de dicha obligación.

A partir de este punto extrae el tribunal tres consecuencias:

- Que no es correcto interpretar, como hace el recurrente, que en casos en los que no es obligatorio documentar las operaciones vinculadas se cumple de forma automática el requisito previsto en el artículo 16.10 del TRLIS para exonerar de responsabilidad de que no se haya producido el incumplimiento de la obligación de documentación.
- Que, en consecuencia, acertó la Administración en la interpretación que efectuó desde un primer momento.
- Que no existe un concurso de normas o leyes entre los artículos 16.10 del TRLIS y 191 de la LGT que deba resolverse mediante la aplicación del principio de especialidad en favor de la aplicación del primero de estos preceptos, con la consiguiente exoneración total de responsabilidad.

Señala asimismo el Tribunal Supremo que, en defecto del régimen sancionador específico contenido en el artículo 16.10 del TRLIS, procede aplicar el artículo 191 de la LGT, si la conducta es subsumible en dicho precepto, por haberse practicado una regularización en materia de operaciones vinculadas en la que se ha determinado la existencia de una cantidad dejada de ingresar con la debida culpabilidad del infractor.

Concluye el tribunal fijando como doctrina de esta sentencia la siguiente:

1.º) La aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4.º 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. 16.10.4.º TRLIS.

2.º) La exclusión de responsabilidad prevista en el ordinal 4.º 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. 16.10.1.º y 2.º TRLIS ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en la LGT.

3.º) 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.

3. Comentario crítico

3.1. Valoración de la operación

Una primera cuestión que llama la atención en esta sentencia es el contenido de la regularización practicada por la Administración.

Si bien no podemos pronunciarnos sobre otro aspecto distinto a los pocos datos que se pueden conocer a través del relato de hechos contenido en la sentencia, resulta destacable lo que, en relación con la regularización, se dice en la misma.

Así, como hemos destacado anteriormente, se trata de una sociedad que carece de otros medios personales distintos al propio socio, su mujer y su hija, y sin medios materiales.

Al valorar el importe del servicio prestado por el socio a la sociedad, la Administración fijó un importe más reducido que el valor del servicio prestado por la sociedad al tercero destinatario último del mismo servicio, que era además de índole esencialmente personal, consistente en una actividad personalísima del socio.

Resulta interesante la comparación de esta regularización con la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 8483/2015 –NFJ062096–), según la cual, cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una «operación no vinculada comparable», no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

A nuestro juicio, con las necesarias reservas en el caso que ahora estudiamos, donde los hechos nos son referidos de una manera somera por el Tribunal Supremo, la actuación administrativa resulta mucho más acertada que lo sentado como doctrina por el TEAC.

Afirmamos esto porque la doctrina del TEAC supone, en alguna medida, una especie de levantamiento del velo en materia de operaciones vinculadas, lo que, a nuestro juicio, no resulta conforme con la existencia de dos personas distintas, la persona física socio y la persona jurídica participada, asumiendo la persona jurídica en este tipo de relaciones una serie de riesgos y funciones frente a los terceros que deben ser adecuadamente valorados en el correspondiente análisis funcional (de hecho, en muchos casos la interposición de una persona jurídica interpuesta atiende precisamente a la posible limitación de responsabilidades para las personas físicas), para atribuir a cada uno de los participantes la retribución que corresponde a tales riesgos y funciones.

Aunque desde un punto estrictamente nacional puede parecer lógico el proceder que propugna el TEAC, dicha previsión no sería aceptable desde el punto de vista internacional, pues la mera creación de una persona jurídica y la residencia en la misma de determinados contratos supone la asunción por ella de riesgos y funciones en el devenir jurídico de un servicio; y como quiera que el legislador ha querido equiparar el tratamiento de las operaciones vinculadas puramente internas con las internacionales, entendemos que esta doctrina sentada por el TEAC no resulta acertada.

3.2. Sanciones y precios de transferencia

Las Directrices OCDE 2010 (vigentes al tiempo de los hechos que se enjuician en esta sentencia) se referían a las sanciones en materia de precios de transferencia en los párrafos 4.18 a 4.24 del capítulo IV, relativo a los procedimientos administrativos.

Señalaban las mismas que las sanciones en esta materia se pueden referir tanto a cuestiones procedimentales, como el suministro de la información necesaria, la presentación de declaraciones, como materiales, es decir, a la determinación precisa de la deuda tributaria.

Aunque se destaca que la comparación de las prácticas y políticas en materia de sanciones entre diferentes países debe hacerse con mucha prudencia, señala la OCDE que, de acuerdo con la práctica de la mayoría de países, debería exigirse la existencia de culpabilidad para sancionar.

Se destaca igualmente que en esta materia se suelen desplegar sanciones civiles, raramente penales, que están reservadas para los casos de incumplimientos más graves y con una carga de la prueba muy intensa que debe llevar a cabo la Administración tributaria.

También se cita que las sanciones por incumplimientos de obligaciones de orden formal, como la presentación de declaraciones en plazo y la comunicación de información, determinan la exigencia de sanciones de escasa cuantía, reservándose las sanciones civiles más fuertes a supuestos de minoración de la obligación tributaria.

Se reseña también que el término «sanción», en algunos países, puede incluir exacciones que en otros países se engloban en la categoría de «intereses», con la finalidad de equiparar el importe a percibir en el caso de declaraciones insuficientes con el pago que hubiera debido realizarse en la fecha de su exigibilidad.

En cuanto a las sanciones pecuniarias por declaraciones insuficientes, se enumeran como supuestos determinantes de su exigencia tanto la declaración insuficiente del impuesto debido por encima de una cierta cuantía mínima (aunque solo en algunos países se impone esta penalidad sin que exista culpabilidad), o la negligencia del contribuyente o intención deliberada de evadir el impuesto, incluyendo supuestos de fraude (aun cuando el fraude puede generar sanciones penales más severas).

Añade la OCDE que es difícil evaluar en abstracto si una sanción pecuniaria civil es, o no, excesiva. En los diferentes países, las sanciones pecuniarias por una declaración inferior a la debida varían entre el 10 y el 200 %, reservándose las modalidades más agravadas para las conductas en las que existe un alto grado de culpabilidad.

Considera además la OCDE que el uso apropiado de sanciones puede jugar un papel útil para conseguir un mayor respeto de las obligaciones tributarias en el área de los precios de

transferencia; aunque por la materia de la que se trata, evidentemente subjetiva y susceptible de distintas apreciaciones, debe procurarse que la aplicación del sistema sancionador sea justa y no constituya una carga excesivamente onerosa para el contribuyente. En este sentido, se incide en que al afectar a la base imponible de dos países, un sistema sancionador demasiado severo en un país puede incitar al contribuyente a declarar por exceso sus rentas en dicho país, para evitar las posibles sanciones, contraviniendo el artículo 9 del Convenio Modelo OCDE, que determina la obligación de valorar las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas en las mismas condiciones que serían acordadas por empresas independientes (principio de plena competencia o *arm's length*), lo que evidentemente resultaría contrario a los objetivos de las propias directrices.

Los países miembros, subraya la OCDE, estiman, en general, que, para apreciar la equidad de un sistema sancionador, es necesario considerar si la sanción es proporcional a la infracción, lo que significa que la gravedad de la sanción debe estar en función de las condiciones bajo las cuales puede imponerse y que, en la medida en que aumente la severidad de la sanción, las condiciones para su aplicación deben ser estrictas.

Concluyen las Directrices OCDE 2010 que las sanciones no constituyen más que uno de los numerosos aspectos administrativos y procedimentales de un sistema tributario, por lo que resulta difícil pronunciarse sobre la equidad de una sanción sin examinar los restantes aspectos del sistema tributario.

Finalmente, las conclusiones que se extraen en las directrices son dos. No debería aplicarse una sanción, al menos una sanción importante, en ausencia de culpa, basada solo en una menor declaración de cierta cuantía; y resulta injusto imponer sanciones severas a los contribuyentes que han hecho un esfuerzo razonable de buena fe para fijar las condiciones de sus operaciones con empresas asociadas.

Las Directrices de julio de 2017 reproducen estos mismos párrafos, si bien se incluyen, *ex novo*, ciertas consideraciones sobre la sancionabilidad de los incumplimientos en materia de obligaciones de documentación, en los párrafos 5.40 a 5.43 del capítulo V, Documentación.

Se destaca en este apartado que el objetivo de estas sanciones es lograr que el incumplimiento de las obligaciones de documentación resulte más gravoso que su cumplimiento (pues evidentemente el cumplimiento ocasiona una serie de costes administrativos a las entidades).

Aunque las prácticas difieren ampliamente de país a país, se destaca que tales sanciones suelen consistir en sanciones económicas de índole civil, cuyo importe puede ser fijo, en función de los datos omitidos o de cada periodo comprobado, o proporcional según la cantidad dejada de declarar o el importe de la operación omitida en la documentación.

Resalta la OCDE que se debe tener precaución en no sancionar la omisión de datos a los que no se ha podido tener acceso, aunque ello no supone que no se pueda practicar el ajuste valorativo.

Se plantea, además, que una alternativa a las sanciones en esta materia sería el establecimiento de incentivos por cumplimiento, como podría ser la exención de sanciones en los casos en los que proceda regularizar, pero se haya cumplido con la obligación de documentación, o la inversión de la carga de la prueba.

3.3. La sanción aplicada en el supuesto examinado en esta sentencia a la luz de los principios contenidos en las Directrices OCDE

La sanción que se examina en la sentencia comentada, aunque derivada de una operación vinculada, cae en principio fuera del ámbito de actuación de las Directrices OCDE, en la medida en que se trata de una operación estrictamente nacional, donde se ven afectadas otras jurisdicciones. No obstante, como hemos señalado, el legislador ha tomado la decisión de no diferenciar el tratamiento de las operaciones vinculadas nacionales e internacionales, razón por la cual no resulta baladí realizar el examen, aunque sea de una forma somera, de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo a la luz de las mencionadas directrices.

A diferencia de otras cuestiones, como acabamos de analizar, las directrices no son muy exigentes con los Estados en relación con las sanciones.

Las dos conclusiones principales que propugnaba la OCDE se respetan plenamente en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que señala expresamente que la imposición de las sanciones por el artículo 191 de la LGT, en los casos de contribuyentes dispensados de la obligación de documentar, requerirá además el cumplimiento de las demás exigencias legalmente previstas para la imposición de sanciones, muy particularmente la existencia de culpabilidad; y aunque de una forma menos directa, se puede entender que también se afirma la segunda exigencia en la medida en que la sanción se impone, no solo por la existencia de una cantidad dejada de ingresar, sino porque no se ha cumplido con una exigencia de razonabilidad mínima en la conducta del contribuyente.

Merece la pena destacar que aunque las directrices proponen la existencia de incentivos positivos, como la exención de responsabilidad, reservan esta ventaja para los casos en los que se haya cumplido con la obligación de documentar, como compensación al coste administrativo que supone dicha obligación. Entendemos que resulta lógico, tal y como señala la jurisprudencia que ahora estudiamos, que no cabe extender tal exención de responsabilidad a un supuesto en el que, aunque sea por ministerio de la ley, no ha habido la obligación de realizar tales gastos. Es decir, que también en esta materia se alinea la sentencia que estudiamos con lo que propone la OCDE.

3.4. La reforma operada en la materia por la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)

Aunque en la LIS no se produjo ningún giro copernicano en materia de operaciones vinculadas, se introdujeron pequeños cambios, afectando entre otros puntos a las sanciones.

El nuevo apartado 13 del artículo 18 de la LIS mantiene, aunque con una redacción más clara, la existencia de dos infracciones: la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo; y la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación o la falta de declaración del valor resultante de la documentación cuando dé lugar a la realización de correcciones 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; aligerándose la penalidad en el primero de los supuestos infractores, que se reduce a 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, frente a los 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos que se exigía en el TRLIS, y manteniéndose en el segundo caso el importe de las sanciones.

Se mantiene, igualmente, que la realización de correcciones valorativas por la Administración tributaria no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT cuando se haya cumplido la obligación de documentación específica.

Añade, finalmente, que estas sanciones 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 LGT, por la desatención de los requerimientos realizados.

La conclusión es, por tanto, que la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo resulta plenamente aplicable con la LIS, sin que los cambios introducidos supongan en esta materia una novedad por la que la citada jurisprudencia resulte innecesaria o inaplicable.