

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5109/2016, DE 2 DE FEBRERO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento económico-administrativo. Improcedencia del recurso presentado por la Administración por recurrir únicamente la parte de la resolución que en caso de su estimación le beneficiaría.

En el supuesto objeto de análisis, el Director del departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT únicamente recurre, en materia de operaciones vinculadas, la resolución del TEAR referida a la regularización de IRPF, pero no la relativa a la regularización de la sociedad vinculada, la cual queda firme. Según el TEAC, con esta asimetría procedimental se produce la quiebra de uno de los principios rectores de las operaciones vinculadas, que es la bilateralidad del ajuste pues, en este caso se estaría rectificando únicamente una parte de la operación, habiendo devenido firme la otra y no pudiendo rectificarla.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

(...)

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 bilateralidad 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. (...)

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: (...)

(...)

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, D.^a 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 30/03/2021 18 / 20 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 30/03/2021 19 / 20 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.»