

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 14 de enero de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo.
Recurso n.º 412/2025

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Operaciones vinculadas. Procedimiento de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas. La resolución recurrida, confirmó la regularización discutida sin tomar en consideración las resoluciones judiciales firmes dictadas por el TSJ de Madrid anularon la corrección valorativa de las operaciones vinculadas examinadas y que de haberse proyectado sobre el ajuste aquí controvertido el efecto que se deriva de aquellas sentencias, el resultado habría sido «diametralmente opuesto», pues se habría anulado también la liquidación practicada al recurrente en lo relativo al ajuste bilateral. La cuestión suscitada exige determinar si, cuando en el curso del proceso contencioso-administrativo se aportan sentencias firmes dictadas respecto de otras partes intervenientes en una operación vinculada, en las que se ha anulado la corrección valorativa practicada por la Administración, resulta conforme a Derecho diferir la valoración y eficacia de tales pronunciamientos al trámite de ejecución de sentencia, o si, por el contrario, dicha circunstancia debe ser examinada y, en su caso, proyectada en la fase declarativa del proceso al resolver sobre la conformidad a Derecho de los ajustes tributarios impugnados. En relación con el principio de bilateralidad en la valoración de operaciones vinculadas, cuando los procedimientos y su revisión se sustancian ante órganos económico-administrativos o jurisdiccionales distintos, se ha invocado en el expediente la doctrina del TEAC en las que se afirma que «los ajustes por operaciones vinculadas se realicen obligatoriamente de forma bilateral» y que, una vez anulada la regularización determinante del valor en una de las partes, debe evitarse que subsistan efectos incongruentes en la contraparte, cuestión que constituye el núcleo del interés casacional planteado. El debate casacional se proyecta sobre la exigencia -ínsita en ese diseño normativo- de coherencia y simetría en los ajustes derivados de una misma corrección valorativa, en cuanto la ley atribuye a la valoración fijada en una liquidación un efecto de vinculación y eficacia frente a las demás partes vinculadas. La delimitación del interés casacional objetivo ha de efectuarse, por tanto, atendiendo al alcance con el que, en un supuesto como el presente, han de operar tales previsiones legales cuando durante la tramitación del proceso se aportan resoluciones firmes recaídas respecto de otras partes intervenientes en la operación vinculada. Aunque el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre el régimen jurídico de las operaciones vinculadas, la bilateralidad de los ajustes y la conformidad a Derecho de las comprobaciones simultáneas efectuadas por la Administración tributaria respecto de las distintas partes intervenientes, el presente recurso plantea la cuestión desde una perspectiva distinta, en cuanto se suscita si, cuando mediante sentencias firmes dictadas respecto de una de las partes vinculadas se anula la corrección valorativa practicada por la Administración, los efectos jurídicos derivados de tales pronunciamientos deben ser tomados en consideración en el propio proceso declarativo seguido frente a la otra parte vinculada -en el que se impugna el ajuste bilateral mantenido- o, por el contrario, han de articularse exclusivamente a través del cauce de la ejecución de aquéllas sentencias firmes. La cuestión plantea, así, la necesidad de precisar el momento y el ámbito procesal en el que ha de proyectarse la doctrina sobre la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas cuando la quiebra de dicha bilateralidad no trae causa de una actuación administrativa inicial, sino del efecto jurídico producido por resoluciones judiciales firmes recaídas en procedimientos seguidos frente a otros sujetos vinculados. Esta circunstancia evidencia la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que permita precisar, sistematizar y, en su caso, complementar la doctrina ya establecida, en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación del Derecho, delimitando con claridad los efectos que la anulación judicial de una corrección valorativa ha de producir sobre los ajustes bilaterales vinculados a ella cuando estos han sido objeto de enjuiciamiento separado. La cuestión que

Síguenos en...



presenta interés casacional consiste en determinar si, cuando en el curso del proceso contencioso-administrativo se aportan sentencias firmes dictadas respecto de otras partes intervenientes en una operación vinculada, en las que se ha anulado la corrección valorativa practicada por la Administración, resulta conforme a Derecho diferir la valoración y eficacia de tales pronunciamientos al trámite de ejecución de sentencia, o si, por el contrario, dicha circunstancia debe ser examinada y, en su caso, proyectada en la fase declarativa del proceso al resolver sobre la conformidad a Derecho de los ajustes tributarios impugnados.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBÁÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 14/01/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 412/2025

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 412/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Rosario Maldonado Picón

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.^a Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 14 de enero de 2026.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Epifanio interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], de 21 de julio de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicios 2011 y 2012.

Síguenos en...



Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta resolución, seguido con el n.º 961/2019, fue desestimado en sentencia de 12 de febrero de 2024, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

A los efectos de situar en su contexto el objeto del presente recurso de casación, procede poner de manifiesto los siguientes datos relevantes, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo.

1.1.- El inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se realizó mediante comunicación notificada el día 12 de junio de 2016. Como consecuencia de las actuaciones de referencia, se incoaron dos actas al obligado tributario por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], períodos 2011-2012, en la medida en que en el curso de las actuaciones tuvo lugar un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, no siendo la corrección valorativa resultante del mismo el objeto único de la regularización.

1.2.- Los motivos por los que se practicaron la regularización fueron, por una parte, la valoración de mercado de las operaciones vinculadas existentes entre el reclamante y CONEDO S.L. y, por otra parte, la no admisión de la deducibilidad de determinados importes.

1.3.- Se extendieron dos actas por el mismo concepto y períodos, incoadas el mismo día; una primera Acta, A02 n.º NUM000, limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada con CONEDO, SL y una segunda acta, A02 n.º NUM001, donde se documentaron los demás elementos resultantes de la regularización tributaria.

1.4.- Como consecuencia del escrito de alegaciones de 17 de agosto de 2017 posterior a la firma de las actas, el contribuyente prestó la conformidad parcial a la liquidación contenida en el Acta NUM001. Concretamente, manifestó su conformidad con la propuesta de regularización en lo relativo a los gastos deducidos por el ejercicio de la actividad económica no justificados por importe de 5.091,55 euros en 2011 y 1.000 euros en 2012, así como en lo relativo a las pérdidas derivadas de acciones cotizadas en mercados secundarios oficiales de valores. No obstante, mantuvo su disconformidad en relación con la otra cuestión de regularización contenida en este acta, la inclusión de los gastos relativos a la vivienda sita en La Línea de la Concepción, considerados gastos no deducibles en CONEDO y rendimientos del capital mobiliario del obligado tributario.

1.5.- Como consecuencia de ello se dictaron dos acuerdos de liquidación derivados del acta NUM002. El primero de ellos tuvo carácter de conformidad, circunscrito a los hechos respecto de los cuales el contribuyente manifestó su conformidad. El segundo acuerdo fue de carácter total, comprensivo del conjunto de los hechos regularizados en el acta, si bien en su cuantificación se dedujo el importe correspondiente a la liquidación previamente practicada en el acuerdo de conformidad.

1.6.- El 3 de noviembre de 2017 fueron notificados los respectivos acuerdos de liquidación en los que resultaron las siguientes deudas tributarias:

a.- 1.993,06 euros, de los cuales 1.629,16 se corresponden con la cuota, y 363,90 con los intereses de demora (A23 NUM003 b.- 605.166,71 euros, de los que 493.294,76 corresponden a cuota y 111.871,95 a intereses de demora (A NUM004).

1.7.- Asimismo, el 3 de noviembre de 2017 fueron notificados los respectivos acuerdos sancionadores con las siguientes sanciones a ingresar: 46.713,91 euros (A23 NUM005) y 814,58 euros (A23 NUM006).

1.8. Contra estos acuerdos, el recurrente presentó reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por el Tribunal Económico Central, mediante resolución de 21 de julio de 2020.

1.9. Frente a la resolución de 21 de julio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, se interpuso recurso contencioso-administrativo seguido con el n.º 961/2023, que fue desestimado en sentencia de 12 de febrero de 2024, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional.

La sentencia recurrida delimita el objeto del litigio en el fundamento jurídico primero, al declarar expresamente que «es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de julio de 2020, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012». A continuación, en el fundamento jurídico segundo, concreta las cuestiones controvertidas, entre las que incluye -en lo aquí relevante- la «valoración de la operación vinculada» y los «defectos en el expediente que ocasionan indefensión», que constituyen el núcleo del debate traído a casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia, en lo que concierne a dichas cuestiones, se articula, de un lado, en la afirmación de que la apreciación de la relevancia de los documentos corresponde a la Inspección, concluyendo que «si el documento no es relevante para la regularización, apreciación que corresponde a la Inspección, no procede su incorporación al expediente, y si el recurrente considera que lo es, bien pudo aportar los datos que tenía en su poder en relación a la información solicitada» (fundamento jurídico segundo, apartado "Prescripción"). De otro lado, en relación con la valoración de la operación vinculada, la Sala descarta la aplicación del artículo 16.9.3 del TRLIS y del artículo 21.4 del RIS al considerar que la comprobación se efectuó de forma simultánea y conjunta respecto de las partes implicadas, afirmando que «la valoración de las operaciones vinculadas del recurrente se realizó conjuntamente con la sociedad, no existiendo una valoración previa cuya firmeza hubiese de esperar, de lo que resulta que no es de aplicación el artículo 16.9.3 del RDL 4/2004, ni la interpretación del Tribunal Supremo sobre dicho precepto» (fundamento jurídico segundo, apartado "Valoración de la operación vinculada").

1.10. Paralelamente, en relación con actuaciones inspectoras seguidas respecto de NCO ASESORES, S.L. y CONEDO, S.L., se interpusieron los correspondientes recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, resueltos por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo mediante sentencia núm. 425/2023, de 11 de mayo (PO 356/2021) y sentencia núm. 604/2023, de 29 de junio (PO 360/2021). En la sentencia 425/2023, la Sala declara «no conforme a Derecho la corrección valorativa» practicada en relación con las operaciones efectuadas entre NCO ASESORES, S.L. y las entidades TRAVESAÑO, S.L. y CONEDO, S.L., anulando la resolución del TEAR y las liquidaciones de las que trae causa en ese concreto extremo. En la sentencia 604/2023, la Sala anula la corrección valorativa apreciada entre CONEDO, S.L. y NCO ASESORES, S.L., remitiéndose a lo razonado y resuelto en la sentencia 425/2023, y anula asimismo la corrección valorativa relativa a la operación vinculada entre CONEDO, S.L. y su socio mayoritario y administrador único, el Sr. Epifanio; y, como consecuencia, acuerda también la anulación del acuerdo sancionador en los extremos afectados.

Las sentencias devinieron firmes, la primera mediante decreto de 30 de junio de 2023 y la segunda mediante diligencia de ordenación de 27 de junio de 2024.

1.11. Durante la tramitación del procedimiento ordinario núm. 961/2019 ante la Audiencia Nacional, se aportaron a las actuaciones las citadas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante escritos presentados los días 16 de mayo de 2023 y 19 de julio de 2023, que fueron admitidos por la Sala el 19 de septiembre de 2023.

1.12. Con posterioridad a la sentencia de 12 de febrero de 2024 de la Audiencia Nacional, la parte recurrente solicitó complemento de sentencia, alegando incongruencia omisiva ya que la sentencia recurrida ahora en casación, no citaba las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de las entidades NCO y CONEDO por las cuales se anulaba la operación vinculada. Dicha solicitud fue resuelta mediante Auto de 16 de septiembre de 2024, en el que la Audiencia Nacional declaró:

«Plantea la recurrente que la sentencia que nos ocupa no ha considerado las sentencias dictadas en los recursos 356/2021 y 360/2021 dictadas por el TSJ de Madrid respecto NCO Asesores S.L. y Conedo, que anulan la corrección valorativa.

OCURRE QUE el presente recurso deriva de un ajuste bilateral a consecuencia de esa corrección valorativa.

Lógicamente, una vez anulada la corrección valorativa, debe la Administración corregir el ajuste bilateral, pero ello es una circunstancia posterior a los hechos contemplados en la sentencia que se aclara y que sigue la doctrina declarada en sentencias anteriores de esta Sección.

Por lo tanto, anulada la corrección valorativa, es necesario corregir el ajuste bilateral que es consecuencia de aquella, pero ello ocurrirá en ejecución de las sentencias TSJ de Madrid y como consecuencia de la anulación de la corrección valorativa que es causa del ajuste bilateral».

Y finalmente concluye:

«LA SALA ACUERDA: Declarar no haber lugar a complemento de la sentencia de fecha 12 de febrero de 2024, dictada en el presente recurso, si bien debe aclararse que el ajuste bilateral objeto de autos, se encuentra afectado por las sentencias del TSJ de Madrid, y por tanto, se adaptará, a la anulación declarada por dichas sentencias, pues es una consecuencia inevitable de la anulación de la corrección valorativa que dio origen al ajuste bilateral».

Frente a la mencionada sentencia de 12 de febrero de 2024, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y al auto de 16 de septiembre de 2024 que resolvió la solicitud de complemento de dicha sentencia, se ha preparado el presente recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»]; y el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»], aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis* los ejercicios inspeccionados y equiparable al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que el pronunciamiento desestimatorio se habría sustentado en la confirmación de la regularización discutida sin tomar en consideración las resoluciones judiciales firmes dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en los procedimientos ordinarios 356/2021 (NCO) y 360/2021 (CONEZO), que -según expone- anulan la corrección valorativa de las operaciones vinculadas examinadas; resoluciones que, afirma, fueron aportadas al proceso de instancia y admitidas por la Sala. En ese mismo sentido, advierte la preparación que la omisión de tales pronunciamientos firmes resulta decisiva para la suerte del litigio en la medida en que, de haberse valorado por la Sala de instancia lo resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y de haberse proyectado sobre el ajuste aquí controvertido el efecto que se deriva de aquellas sentencias, el resultado habría sido «diametralmente opuesto», pues se habría anulado también la liquidación practicada al recurrente en lo relativo al ajuste bilateral.

A lo anterior conecta la preparación la solicitud de complemento de sentencia formulada el 6 de marzo de 2024, al denunciar una incongruencia omisiva por no citarse en la sentencia recurrida las referidas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Y destaca que el auto de 16 de septiembre de 2024, al denegar el complemento, contiene afirmaciones expresas sobre la relación entre la corrección valorativa anulada y el ajuste bilateral objeto del proceso, en particular, «(o)curre que el presente recurso deriva de un ajuste bilateral a consecuencia de esa corrección valorativa»; así como que, «una vez anulada la corrección valorativa, debe la Administración corregir el ajuste bilateral», precisando que ello «ocurrirá en ejecución de las sentencias TSJ de Madrid». Finalmente, reproduce también el escrito la aclaración contenida en la parte dispositiva del auto, conforme a la cual «el ajuste bilateral objeto de autos [...] se adaptará, a la anulación declarada por dichas sentencias, pues es una consecuencia inevitable de la anulación de la corrección valorativa que dio origen al ajuste bilateral».

Añade, asimismo, que la sentencia recurrida apoya su respuesta a la queja relativa a la formación del expediente administrativo, en el que se afirma que, «(s)i el documento no es relevante para la regularización, apreciación que corresponde a la Inspección, no procede su incorporación al expediente, y si el recurrente considera que lo es, bien pudo aportar los datos que tenía en su poder en relación a la información solicitada» (FJ 2), sosteniendo la parte recurrente que esa premisa resulta determinante para desestimar el motivo planteado en la instancia sobre la falta de incorporación de documentación al expediente.

3.Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y la presunción contenida en la letra a) del artículo 88.3 de la misma ley.

4.1.La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. A tal efecto, razona la preparación que «el número de regularizaciones dictadas por la Inspección en aplicación del régimen de operaciones vinculadas es extraordinariamente elevado», y afirma que dicha relevancia constituye «uno de los principales ejes» recogidos en la Resolución de 21-02-2024 de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024. Añade, con cita de las Memorias de la Agencia Tributaria publicadas para el año 2022 -últimas publicadas-, que «los ajustes derivados de la aplicación normal de mercado de las operaciones vinculadas ascendieron en el año 2021 a nada menos que 1.319 millones de euros, existiendo un total de 1.685.594 declarantes de operaciones vinculadas», concluyendo que, «siendo ello así, la relevancia cuantitativa y cualitativa de la doctrina que se podría sentar sobre el particular es considerable».

4.2.Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, pues a pesar

de la existencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de operaciones vinculadas, sostiene que la doctrina sentada en esas sentencias no aborda un supuesto idéntico al presente. Advierte la preparación que, por todo lo expuesto, resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la cuestión planteada, en la medida en que permitiría dotar de una interpretación uniforme a los principios rectores de la regularización de las operaciones vinculadas cuando se produce la quiebra de la bilateralidad de los ajustes como consecuencia de los avatares del proceso, en particular de la firmeza de sentencias dictadas respecto de algunas de las operaciones regularizadas. A tal efecto, afirma que no existe -«que conozcamos»- doctrina del Tribunal Supremo referida a un supuesto como el controvertido, en el que la ruptura de la bilateralidad y de la simetría fiscal no deriva de una actuación administrativa, sino del efecto jurídico producido por la firmeza de sentencias que anulan la corrección valorativa en determinadas operaciones y que necesariamente proyectan sus consecuencias sobre el resto de las operaciones realizadas entre las partes vinculadas.

En este marco, pone de manifiesto la preparación, si la admisión de tales comprobaciones simultáneas -y la doctrina jurisprudencial existente al respecto- puede proyectar consecuencias divergentes cuando la revisión de las regularizaciones termina sustanciándose ante órganos económico-administrativos o judiciales distintos, con riesgo de decisiones no armonizables y de afectación a la seguridad jurídica. En los términos expresados en el escrito de preparación, se advierte que «en el ámbito judicial es imposible que tal actividad se encuentre coordinada» y que «sólo puede unificarse tal doctrina en sede del recurso de casación», añadiéndose que, por la vinculación de la valoración al análisis de los hechos, «resultará las más de las veces que las correcciones en tales operaciones no puedan revisarse en casación (art. 87 bis 1 LJCA)», lo que intensificaría el riesgo de asimetrías en la respuesta jurisdiccional. Asimismo, se pone de relieve el impacto que puede derivarse de pronunciamientos divergentes de distintos órganos judiciales sobre una misma realidad económica, con el consiguiente efecto sobre la coherencia del sistema de regularización.

Añade que un pronunciamiento del Alto Tribunal permitiría otorgar seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y promover la igualdad tributaria y el efectivo respeto del principio de capacidad económica, evitando situaciones de doble imposición (artículos 14 y 31.1 CE), habida cuenta del elevado número de regularizaciones que pueden verse afectadas por esta problemática y de los numerosos procedimientos pendientes o futuros en los que puede reproducirse la misma cuestión. En este contexto, sostiene que la ausencia de una doctrina clara sobre el alcance y los efectos de la bilateralidad de los ajustes en escenarios como el presente genera resultados dispares y potencialmente incompatibles con los principios que rigen el sistema tributario. Concluye, en fin, que esta conveniencia resulta especialmente relevante en el caso controvertido, en el que -según se afirma- se ha producido un resultado desigual derivado de la ruptura de la obligatoria bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas, con el consiguiente efecto económico que la preparación califica de enriquecimiento injusto, razón por la cual considera necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije doctrina sobre la cuestión controvertida.

5.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, para determinar:

«De conformidad con el principio rector de los ajustes por operaciones vinculadas, una vez determinada mediante sentencia firme la anulación del ajuste primario por operaciones vinculadas de una parte vinculada, ¿se deben anular los restantes ajustes bilaterales por operaciones vinculadas derivados de aquél en sede de las otras partes vinculadas con el fin de salvaguardar la bilateralidad del ajuste y evitar que se generen situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto?.

En el caso de que un órgano judicial haya dictado sentencia firme en relación con una operación vinculada, ¿deben el resto de órganos judiciales atender a tal corrección valorativa en los ajustes por operaciones vinculadas que tengan relación con aquella cuya corrección valorativa devino firme?».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de enero de 2025, habiendo comparecido la representación procesal de don Epifanio como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en la representación que legalmente tiene atribuida, quien ha formulado oposición a la admisión del recurso.
Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la parte recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], (ii) que aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Cuestiones litigiosas y marco jurídico.*

La cuestión litigiosa que aquí se plantea consiste en determinar si, cuando en el curso del proceso contencioso-administrativo se aportan sentencias firmes dictadas respecto de otras partes intervenientes en una operación vinculada, en las que se ha anulado la corrección valorativa practicada por la Administración, resulta conforme a Derecho diferir la valoración y eficacia de dichas sentencias al trámite de ejecución de sentencia, o si, por el contrario, dicha circunstancia debe ser examinada y, en su caso, proyectada en la fase declarativa del proceso al resolver sobre la conformidad a Derecho de los ajustes tributarios impugnados.

Las normas que han de ser objeto de interpretación son el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], y el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»], aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis* los ejercicios inspeccionados y equiparable al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»].

TERCERO.- *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE) y de conformidad con lo previsto en el artículo 82.3.a) de la LJCA, por apreciarse la conveniencia de precisar, aclarar o complementar la doctrina existente acerca de la cuestión planteada.

La cuestión suscitada en el recurso reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en cuanto exige determinar si, cuando en el curso del proceso contencioso-administrativo se aportan sentencias firmes dictadas respecto de otras partes intervenientes en una operación vinculada, en las que se ha anulado la corrección valorativa practicada por la Administración, resulta conforme a Derecho diferir la valoración y eficacia de tales pronunciamientos al trámite de ejecución de sentencia, o si, por el contrario, dicha circunstancia debe ser examinada y, en su caso, proyectada en la fase declarativa del proceso al resolver sobre la conformidad a Derecho de los ajustes tributarios impugnados.

Desde la perspectiva normativa, la cuestión planteada se incardina en la interpretación de los artículos 41 de la Ley 35/2006, del IRPF, y 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, preceptos que regulan la valoración de las operaciones vinculadas conforme al valor normal de mercado y de los que se desprende el carácter bilateral de los ajustes que proceda practicar. En particular, el artículo 16.1.2.º del TRLIS dispone que, una vez efectuada la corrección valorativa, «la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas», y el artículo 16.9.3.º del mismo texto

legal establece que «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». En relación con el principio de bilateralidad en la valoración de operaciones vinculadas, cuando los procedimientos y su revisión se sustancian ante órganos económico-administrativos o jurisdiccionales distintos, se ha invocado en el expediente la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central -resoluciones RG 3013/2021, de 29 de mayo de 2023; RG 00/05972/2021/00/00, de 29 de mayo de 2023; y RG 00/05109/2016/52/00, de 2 de febrero de 2021- en la que se afirma que «los ajustes por operaciones vinculadas se realicen obligatoriamente de forma bilateral» y que, una vez anulada la regularización determinante del valor en una de las partes, debe evitarse que subsistan efectos incongruentes en la contraparte, cuestión que constituye el núcleo del interés casacional planteado.

En este marco, el debate casacional se proyecta sobre la exigencia -ínsita en ese diseño normativo- de coherencia y simetría en los ajustes derivados de una misma corrección valorativa, en cuanto la ley atribuye a la valoración fijada en una liquidación un efecto de vinculación y eficacia frente a las demás partes vinculadas. La delimitación del interés casacional objetivo ha de efectuarse, por tanto, atendiendo al alcance con el que, en un supuesto como el presente, han de operar tales previsiones legales cuando durante la tramitación del proceso se aportan resoluciones firmes recaídas respecto de otras partes intervenientes en la operación vinculada. La cuestión suscitada en el presente recurso no es nueva en la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, que se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre el régimen jurídico de las operaciones vinculadas, la bilateralidad de los ajustes y la conformidad a Derecho de las comprobaciones simultáneas efectuadas por la Administración tributaria respecto de las distintas partes intervenientes.

En efecto, si bien en la sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2017) se advirtió que tales comprobaciones simultáneas podían llevarse a cabo, en la sentencia de 15 de octubre 2020 (rec. cas. 437/2018) se señaló que ello no era posible pues «es evidente que las normas concernidas, 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, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, exigen que 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 firmeza» pues "[...]a interpretación literal del precepto no deja lugar a dudas». Esta línea jurisprudencial ha sido posteriormente matizada y precisada por sentencias más recientes -entre otras, las de 6 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020), 30 de enero de 2023 (rec. cas. 4077/2021), 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021), 27 de octubre de 2023 (rec. cas. 3445/2022) y 22 de julio de 2024 (rec. cas. 4469/2021)-, en las que se ha declarado que las exigencias relativas a la firmeza de la valoración se refieren específicamente a los supuestos en que la comprobación se practica respecto de una sola de las partes vinculadas, pero no cuando la Administración procede a la comprobación conjunta o simultánea de varias de ellas. En este sentido, hemos señalado que:

«En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicada al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, 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, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación. Y es que, como se hace ver la STS de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021) en un caso en que también se siguieron procedimientos separados y paralelos de regularización a las distintas partes implicadas en la operación vinculada [...] la expresada jurisprudencia ha de analizarse en clave de ausencia de indefensión, inexistente en aquellos casos en que, como el aquí enjuiciado, los obligados tributarios vinculados han tenido la posibilidad de intervenir y defender su posición cada uno de ellos en su respectivo procedimiento [...]» [sentencia de 22 de julio de 2024 (rec. 4469/2021), fundamento jurídico sexto].

Ahora bien, el presente recurso plantea la cuestión desde una perspectiva distinta, en cuanto se suscita si, cuando mediante sentencias firmes dictadas respecto de una de las partes vinculadas se anula la corrección valorativa practicada por la Administración, los efectos jurídicos derivados de tales pronunciamientos deben ser tomados en consideración en el propio proceso declarativo seguido frente a la otra parte vinculada -en el que se impugna el ajuste bilateral mantenido- o, por el contrario, han de articularse exclusivamente a través del cauce de la ejecución de aquéllas sentencias firmes. La cuestión plantea, así, la necesidad de precisar el momento y el ámbito procesal en el que ha de proyectarse la doctrina sobre la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas cuando la quiebra de dicha bilateralidad no trae causa de una actuación administrativa inicial, sino del efecto jurídico producido por resoluciones judiciales firmes recaídas en procedimientos seguidos frente a otros sujetos vinculados.

Esta circunstancia evidencia la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que permita precisar, sistematizar y, en su caso, complementar la doctrina ya establecida, en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación del Derecho, delimitando con claridad los efectos que la anulación judicial de una corrección valorativa ha de producir sobre los ajustes bilaterales vinculados a ella cuando estos han sido objeto de enjuiciamiento separado. En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con su artículo 90.4, y considerando que concurren los supuestos de interés casacional objetivo contemplados en el artículo 88.2, apartado c) y la presunción contenida en el apartado a) del artículo 88.3 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, cuando en el curso del proceso contencioso-administrativo se aportan sentencias firmes dictadas respecto de otras partes intervenientes en una operación vinculada, en las que se ha anulado la corrección valorativa practicada por la Administración, resulta conforme a Derecho diferir la valoración y eficacia de tales pronunciamientos al trámite de ejecución de sentencia, o si, por el contrario, dicha circunstancia debe ser examinada y, en su caso, proyectada en la fase declarativa del proceso al resolver sobre la conformidad a Derecho de los ajustes tributarios impugnados.

2. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

- El artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»], que dispone:

«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».

- El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»], aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis* los ejercicios inspeccionados y equiparable al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»], que establece:

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

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

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.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

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.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[...].».

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

Síguenos en...



1º)Admitir el recurso de casación n.º 412/2025, preparado por la representación procesal de don Epifanio contra la sentencia dictada, el 12 de febrero de 2024, por la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

2º)La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, cuando en el curso del proceso contencioso-administrativo se aportan sentencias firmes dictadas respecto de otras partes intervenientes en una operación vinculada, en las que se ha anulado la corrección valorativa practicada por la Administración, resulta conforme a Derecho diferir la valoración y eficacia de tales pronunciamientos al trámite de ejecución de sentencia, o si, por el contrario, dicha circunstancia debe ser examinada y, en su caso, proyectada en la fase declarativa del proceso al resolver sobre la conformidad a Derecho de los ajustes tributarios impugnados.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- El artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»].

- El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»], aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis* los ejercicios inspeccionados y equiparable al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º)Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º)Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º)Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).