

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063536

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de septiembre de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 4202/2016

SUMARIO:

Base imponible. Comprobación de valores. La comprobación de valores al margen del procedimiento de gestión. Procedimiento de inspección. IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Compatibilidad del desarrollo simultáneo de varios procedimientos de inspección respecto de todos los obligados tributarios que sean parte en una operación vinculada. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. 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. Se comprende fácilmente 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. En semejante situación, resultaba conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de que la Administración pudiera formarse un juicio acertado sobre 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, juicio ciertamente determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones. Tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006, desaparecida la limitación 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, el hecho de que se haya modificado esta regulación procedimental, simplificándola de forma tal que las demás partes vinculadas no intervengan simultáneamente con el obligado tributario objeto de inspección en el procedimiento de determinación del valor normal de mercado, limitándose su participación al momento en que practicada la corrección valorativa se abre la vía de recurso, no significa que se excluya 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.

En conclusión, las normas procedimentales contenidas en los arts. 16.9 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y 21 del RD 1777/2004 (Rgto. IS), son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que 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. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 16 y 21.
RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 184.
Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 21 de diciembre de 2015, recaída en las reclamaciones nº 35/02190/2013 y acumulada 35/03237/2013 relativas a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 y 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. Con fecha 20 de marzo de 2012 la Dependencia Regional de Inspección de Canarias inició actuaciones inspectoras de alcance general del IRPF de los ejercicios 2007 y 2008 respecto de Don X, dado de alta en el IAE en la actividad de "médico especialista".

Don X era socio mayoritario (participaba en el 90% siendo el 10% restante de su cónyuge) y administrador único de la sociedad ZZ, SL, dedicada a la actividad de "consultorio médico sanitario". El grueso de los ingresos de la sociedad derivan de la prestación de servicios médicos (el resto eran rendimientos por arrendamiento de servicios). Don X era el único médico especialista contratado por la sociedad; el resto de contratados laborales eran administrativos. Además de su relación laboral con la sociedad ZZ, Don X realizaba en nombre y por cuenta propia la actividad de medicina para SANITAS y Juzgados en el mismo local que la sociedad y utilizando indistintamente el mismo instrumental médico de la sociedad.

En la misma fecha se iniciaron actuaciones inspectoras respecto de la citada sociedad para la comprobación con alcance general del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008.

El 7 de marzo de 2013 se formalizó acta de disconformidad a Don X por los motivos –en lo que aquí interesa- siguientes:

- Se califican las rentas procedentes de la sociedad de rendimientos de actividades económicas y no de rendimientos de trabajo como declara el contribuyente, por no concurrir las notas de dependencia y ajenidad.
- La prestación de servicios médicos a la sociedad Z es una operación vinculada y se procede a valorarla a valor de mercado.

Con fecha 30 de julio de 2013 se notificó el acuerdo de liquidación.

2. Disconforme con el anterior acuerdo el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa nº 35/02190/2013 y acumulada 35/03237/2013 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEAR), que resolvió en única instancia mediante resolución estimatoria de 21 de diciembre de 2015 que anuló el acuerdo de liquidación impugnado.

Dispuso el TEAR en su resolución lo que sigue^[1]:

SEGUNDO. (.....)

Entrando a examinar en primer término las cuestiones procedimentales planteadas en el expediente **se debe determinar si el procedimiento inspector seguido con el contribuyente -teniendo en cuenta la existencia de operaciones vinculadas así como su valoración- se ha encauzado según lo previsto en las normas reguladoras que al efecto se recogen en el TRLIS y en su Reglamento de desarrollo**, para lo cual deben ser tenidas en cuenta las modificaciones operadas sobre dicha normativa tanto por la Ley 36/2006, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de diciembre de 2006, así como por el RD 1793/2008 por el que se modificó el RIS y cuya entrada en vigor se produjo el 19 de noviembre de 2008. Así las cosas y dado que el presente procedimiento inspector se inició el 20 de marzo de 2011 **la normativa procedimental aplicable será la contenida en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS en la redacción dada por las citadas normas.**

(.....)

Una vez expuesto el marco jurídico procedimental en el que se han de desenvolver las actuaciones administrativas dirigidas a la determinación *del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas*, **debemos entrar a examinar si en el presente caso se han observado por parte de la Inspección tales exigencias procedimentales.**

De lo expuesto anteriormente **no puede inferirse que la Inspección se haya ajustado en su proceder a lo dispuesto en dicha norma dado que se ha procedido a efectuar dos liquidaciones simultaneas, una relativa a la sociedad y otra al socio, y no olvidemos que solo cuando la liquidación practicada al obligado tributario (en este caso la sociedad) haya adquirido firmeza, la Administración regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme.**

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR, al estimarla gravemente dañosa y errónea, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 14 de abril de 2016.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

- La cuestión se centra en determinar si en el caso de operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede comprobar simultáneamente la situación tributaria de varias de las partes vinculadas o si sólo puede comprobar a una de ellas (en concreto la sociedad) y únicamente regularizar al resto de las partes vinculadas cuando esa liquidación haya adquirido firmeza.

- La tramitación de las operaciones vinculadas es muy diferente antes y después de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Con anterioridad a esta reforma el procedimiento de valoración de operaciones vinculadas era un procedimiento autónomo del procedimiento inspector con diversos trámites que complicaban considerablemente la regularización de estos ajustes. La doctrina entendió mayoritariamente que se trataba de un procedimiento específico y distinto del procedimiento inspector. Con la regulación anterior a la Ley 36/2006 se establecía que las demás partes vinculadas se incorporaban al procedimiento inspector una vez iniciado el procedimiento específico de ajuste de operaciones vinculadas frente al contribuyente objeto de la comprobación, de forma que todas las partes vinculadas forman parte del procedimiento y ostentan derechos de notificación, alegaciones y recurso en relación con los diferentes actos del procedimiento.

- Por el contrario, la regulación de la Ley 36/2006 huye del modelo procedimental anterior, estableciendo que las actuaciones de comprobación del valor de mercado se llevarán a cabo en el seno del procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario, de manera que tales actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario, integrándose las demás personas o entidades vinculadas en el procedimiento una vez que éste ha concluido frente al obligado tributario principal, esto es, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y ha dictado la liquidación tributaria provisional. De esta forma, la participación de las personas o entidades vinculadas afectadas por el ajuste valorativo queda limitada a la fase de recurso, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado. Una vez alcanzada firmeza la liquidación girada al obligado tributario, la Administración efectuará las regularizaciones correspondientes frente a las demás personas vinculadas de manera que éstas no podrán oponerse a tal corrección valorativa salvo en los casos en que la regularización administrativa no se ajustara a la valoración recogida en la liquidación que adquirió firmeza.

Así pues, la nueva regulación a partir de la Ley 36/2006 no requiere, a diferencia de lo que sucedía anteriormente, la comprobación de la existencia de una minoración o diferimiento de la tributación del conjunto de personas o entidades implicadas en las operaciones vinculadas como requisito previo necesario para poder valorar a mercado estas operaciones. Este requisito previo era el que había determinado la necesidad de un procedimiento autónomo del procedimiento inspector en el que se diera audiencia a todas las partes vinculadas implicadas por lo que, una vez desaparecido aquél, podía prescindirse de éste, de forma que durante la tramitación del procedimiento inspector desarrollado frente a un determinado obligado tributario no sea necesario incluir sub-procedimientos en los que participen otras personas o entidades distintas. Por ello, con la nueva regulación las actuaciones de comprobación se entienden exclusivamente con el obligado tributario objeto de comprobación, sin que existan ya procedimientos específicos y autónomos de comprobación del valor de mercado en el que todas las entidades vinculadas hayan sido llamadas a formar parte. Desaparece, pues, la necesidad de que la Administración notifique desde el primer momento la existencia del procedimiento de comprobación a las demás partes vinculadas. Se produce, por tanto, una simplificación del procedimiento anterior, pero sin merma de las garantías de las demás partes afectadas pues éstas, aún no pudiendo intervenir en la tramitación del procedimiento inspector desarrollado con el obligado tributario que es objeto de comprobación, pueden articular la defensa de sus derechos después de que se haya girado a este último la liquidación provisional.

- El hecho de que la nueva regulación introducida por la Ley 36/2006 no permita que las demás partes implicadas puedan intervenir en la tramitación del procedimiento inspector seguido con el otro obligado tributario

que está siendo objeto de comprobación, no constituye obstáculo alguno para que puedan simultanearse actuaciones inspectoras respecto de varias de las personas o entidades vinculadas. Y es que la finalidad de simplificar el procedimiento inspector a que responde la nueva normativa, no incluyendo sub-procedimientos autónomos en el mismo que deban desarrollarse con otras personas o entidades vinculadas, se cumple asimismo en aquellos casos en los que la Administración considera oportuno o necesario investigar simultáneamente a varias personas o entidades vinculadas. En este caso, en cada uno de esos procedimientos inspectores, no haría falta incluir sub-procedimientos en los que debieran intervenir las demás partes vinculadas. La finalidad del cambio normativo nunca ha sido poner ningún tipo de limitación a las actividades de planificación y selección de contribuyentes sino la de diferir a un momento ulterior a que se haya dictado la liquidación provisional las alegaciones de las demás partes vinculadas, de forma que el procedimiento inspector resultara más simple y operativo y fuera posible concluirlo en los plazos de duración legalmente establecidos.

- De la resolución impugnada parece inferirse que según el TEAR la normativa vigente no permite realizar nunca actuaciones simultáneas sobre diversas partes vinculadas, dado que, dice el TEAR, a) El art. 16.9.1º Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado mediante Real Decreto-Legislativo 4/2004 (en adelante, TRLIS) dispone que las actuaciones de comprobación de valor “se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario”; b) El art. 16.9.3º TRLIS 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, lo que sólo permitiría regularizar a las demás partes vinculadas cuando la liquidación practicada al obligado tributario hubiese adquirido firmeza. Además, el TEAR parece entender que las actuaciones de comprobación del valor de mercado sólo pueden efectuarse frente a la sociedad. Sin embargo, de las citadas normas no se desprenden en absoluto tales conclusiones. Del artículo 16.9.1ª TRLIS no se desprende que exista ningún tipo de limitación respecto de la posible comprobación simultánea de varios obligados tributarios vinculados. Lo único que se establece con dicho precepto es que sea una o varias las partes vinculadas comprobadas, cada una tendrá su procedimiento inspector separado, que se entiende exclusivamente con ella no dándose entrada al resto durante su tramitación. Del artículo 16.9.3º TRLIS se colige que si únicamente se han realizado actuaciones con uno de los obligados tributarios a que se refiere la operación vinculada, una vez firme la liquidación la Administración regularizará la situación tributaria de las demás partes conforme a ese valor firme. Así se consigue la finalidad de la norma, esto es, que se realice un ajuste bilateral basado en los mismos criterios para todas las partes afectadas. Pero ello no impide ni se contradice con que pueda comprobarse a varias partes vinculadas y ya desde el inicio la Inspección regularice a las diversas partes vinculadas consiguiendo ese mismo ajuste bilateral y basado en la misma valoración. La finalidad de la norma no es, pues, limitar el objeto de las comprobaciones inspectoras, prohibir determinadas comprobaciones inspectoras o limitarlas a las sociedades, sino garantizar un ajuste bilateral homogéneo para todas las partes implicadas. La norma literalmente no contempla tampoco limitación del objeto de las comprobaciones de otros obligados tributarios. Si los ajustes en las diversas partes vinculadas ya se han efectuado desde el principio, el efecto del artículo 16.9.3º TRLIS ya se habrá producido cuando devenga firme la liquidación, por lo que no se contradice el contenido y el sentido de dicha norma.

- Además, la normativa general referente a la planificación y selección de contribuyentes establece como regla general que no existen limitaciones en relación con la selección de los obligados tributarios a inspeccionar, estableciendo como criterios de selección los que el desarrollo de las actuaciones estime oportuno o pertinente. Y, adicionalmente, del artículo 184.2.b) del RGAT y de la redacción del artículo 150.1 de la LGT dada por la Ley 34/2015 se desprende expresamente la posibilidad –e, incluso, la necesidad en determinados supuestos- de la realización de operaciones conjuntas en la comprobación de las operaciones vinculadas.

- En determinados casos una comprobación correcta y eficaz de algunas operaciones vinculadas requiere que se efectúe por medio de una comprobación conjunta o simultánea de las distintas partes implicadas. Se trata de aquellos supuestos en los que no solamente se plantea un problema de valoración de operaciones vinculadas sino en los que la regularización se complica con incidencias fiscales de diversa índole en las distintas partes vinculadas en los que puede resultar no sólo oportuno sino necesario citar conjuntamente a todas ellas. A tal fin van encaminados los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero aprobados por la AEAT en relación con las operaciones vinculadas.

El Director del Departamento de Inspección de la AEAT solicita finalmente la estimación del presente recurso extraordinario y que se fije como doctrina que *“Los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS regulan ciertas especialidades procedimentales para cuando la comprobación del valor de mercado de una operación vinculada se lleva a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación respecto de uno, cualquiera, de los obligados tributarios que es parte de la operación vinculada. Ello no es obstáculo para que puedan desarrollarse simultáneamente procedimientos de comprobación inspectora respecto de los obligados tributarios que sean parte de la operación vinculada en los que pueda efectuarse la comprobación del valor normal de mercado de la misma siguiendo las normas generales del procedimiento inspector reguladas en la LGT y RGAT”*.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) no presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si en el caso de operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede comprobar simultáneamente la situación tributaria de varias de las partes vinculadas o si sólo puede comprobar a una de ellas y regularizar al resto únicamente cuando esa liquidación al obligado tributario comprobado haya adquirido firmeza.

Tercero:

La regulación del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas en el caso contemplado que da lugar al criterio debatido en el presente recurso extraordinario de alzada, estaba contenida en los artículos 16.9 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 (TRLIS), según redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y en el artículo 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), según redacción dada por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, que desarrolla reglamentariamente la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas.

El indicado artículo 16.9 del TRLIS 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”.

Por su parte, el artículo 21 del RIS señala:

Artículo 21. Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas

“1. Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el obligado tributario interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la corrección valorativa, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo o ulterior.

3. Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho. Si el obligado tributario promueve la tasación pericial contradictoria, el órgano competente notificará al obligado tributario y a las demás personas o entidades vinculadas afectadas el informe emitido por un perito de la Administración, concediéndoles un plazo de 15 días para que puedan proceder al nombramiento de común acuerdo de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes o derechos a valorar, tramitándose el procedimiento de tasación pericial contradictoria conforme a lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se procederá conforme a lo señalado en el apartado 2 anterior, en cuanto a los posibles recursos o reclamaciones a interponer contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

Cuando conforme a lo dispuesto en este apartado sea posible promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o interpuesto recurso o reclamación, la liquidación provisional practicada se notificará a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial contradictoria o interponer el oportuno recurso o reclamación. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneara con un recurso o reclamación, se sustanciará aquella en primer lugar, a efectos de determinar el valor a que se refiere el artículo 16.1.2º de la Ley del Impuesto. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria surtirá efectos suspensivos conforme a lo dispuesto en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que se hubieran podido simultanear con dicha tasación pericial contradictoria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria a que se refiere el párrafo anterior, las partes o entidades vinculadas podrán optar de forma conjunta en los términos previstos en el apartado 2 anterior, por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

4. 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, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. 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.

En esta liquidación se tendrán en cuenta los efectos correspondientes al valor comprobado y firme respecto de todos y cada uno de los períodos impositivos afectados por la corrección valorativa llevada a cabo por la Administración tributaria e incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de la presentación fuera de plazo de la autoliquidación si la regularización da lugar a una devolución de cada uno de los ejercicios en los que la operación vinculada haya producido efectos, hasta la fecha en que se practica la liquidación correspondiente al ejercicio en que el valor comprobado de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.9.3º de la Ley del Impuesto y en el párrafo anterior.

Los obligados tributarios deberán, asimismo, aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquel al que se refiera la regularización administrativa cuando la operación vinculada produzca efectos en los mismos.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

5. El procedimiento regulado en este artículo no se aplicará a las personas o entidades afectadas por la corrección valorativa que no sean residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el número 4º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley.

Las personas o entidades afectadas no residentes en territorio español, salvo que se trate de establecimientos permanentes radicados en el mismo, que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, deberán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley”.

Cuarto:

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, indicando respecto de la regulación de las operaciones vinculadas lo que sigue:

“Mención específica merece la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta.

Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640, 801) . En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

El correspondiente desarrollo reglamentario establecerá la documentación que deberá estar a disposición de la Administración tributaria a estos efectos. Las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el

ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública. (...).

Por otro lado, con esta reforma también se fomentan los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria al flexibilizar el régimen de los acuerdos previos de valoración e introducir una regulación legal específica de los procedimientos amistosos que permita un futuro desarrollo reglamentario de los mismos”.

Para cumplir los objetivos pretendidos, la Ley 36/2006 modifica la regulación de las operaciones vinculadas redactando el artículo 16.1.1º del TRLIS 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”.

Antes de 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 periodo 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 (...)”.***

Es decir, 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 (cuyo cumplimiento la Administración puede comprobar y, en su caso, corregir) en todos los supuestos de comprobación de las operaciones vinculadas.

Resulta lógico que semejante modificación conllevará también diferencias en la 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 las cosas, en efecto, a juicio de este Tribunal Central, 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. Se comprende fácilmente 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. En semejante situación, resultaba conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de que la Administración pudiera formarse un juicio acertado sobre 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, juicio ciertamente determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones.

Tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006, desaparecida la limitación de la “tributación inferior” o del “diferimiento en la tributación” y dado que los obligados tributarios están obligada 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.

Quinto:

Ahora bien, el hecho de que se haya modificado esta regulación procedimental, simplificándola, de forma tal que las demás partes vinculadas no intervengan, simultáneamente con el obligado tributario objeto de inspección, en el procedimiento de determinación del valor normal de mercado, limitándose su participación al momento en que practicada la corrección valorativa se abre la vía de recurso, no significa, a juicio de este Tribunal Central, que se excluya 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.

El TEAR 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 TEAR, 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 TEAR considera que no se ha respetado el procedimiento de determinación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

Este TEAC entiende, en cambio, que las normas especiales del artículo 21 del RIS son solo de aplicación a 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 lo dispuesto por el TEAR, 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 este 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, como hace el TEAR, a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas.

La conclusión señalada es la correcta, a juicio de este Tribunal Central, a la vista de los argumentos siguientes:

a) La literalidad 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 pensado 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. Pero dichos preceptos no pretenden, a nuestro juicio, regular el procedimiento de determinación del valor normal de mercado cuando las distintas partes implicadas están siendo sometidas simultáneamente a procedimientos de inspección de las operaciones vinculadas.

b) La regulación contenida en los preceptos indicados, que simplifica la existente con anterioridad al limitar la intervención de las demás partes vinculadas a la vía de recurso, pretende garantizar la coherencia y homogeneidad del ajuste, que dicho ajuste se base en los mismos criterios para todas las partes afectadas, y asimismo pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses por esas otras partes vinculadas que 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, 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.

Pues bien, cuando existe 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 asegura 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 y la Administración no puede ir contra sus propios actos. 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.

c) Para conseguir los fines pretendidos por la citada regulación, en concreto el 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, el artículo 16.9 del TRLIS les reconoce 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. Ciertamente, 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. Y es que si no se documentara en acta distinta, la notificación de la liquidación a las demás partes vinculadas podría vulnerar la obligación de sigilo a que alude el artículo 95 de la Ley 58/2003, General Tributaria, concerniente al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

Pues bien, como ya se dijo anteriormente, 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. En este caso, la previsión del artículo 21.1 del RIS resultaría superflua porque no existe posibilidad alguna de vulneración del sigilo.

d) 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.

e) 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. El peligro de una posible prescripción del derecho a liquidar a las demás partes vinculadas se solventa al establecerse en el artículo 21.4 del RIS que la regularización de las demás partes vinculadas *“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”*.

Ciertamente, el mencionado peligro de prescripción del derecho a liquidar no existe tampoco cuando se inician procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas.

f) Por otra parte, 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 sólo una de las partes implicadas está siendo sometida a inspección por las operaciones vinculadas.

Por lo demás, dicha posposición, cuya finalidad podría ser evitar un nuevo litigio sobre un asunto previamente recurrido y pendiente de resolución, se solventa sin mayores problemas, cuando se simultanean procedimientos de inspección, mediante la simple tramitación coetánea de los recursos o reclamación o, a partir de la modificación introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, mediante la simple acumulación de las reclamaciones o recursos por parte de los órganos resolutorios correspondientes (pues que tras dicha modificación normativa se permite la acumulación potestativa de reclamaciones relativas a distintos tributos).

En conclusión, pues, a juicio de este Tribunal Central 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 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.

Finalmente y como otro fundamento normativo de las conclusiones indicadas, cabe recordar lo que señala el Director recurrente en relación al artículo 184.2.b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, precepto concerniente a los supuestos en que es posible la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección y a cuyo tenor: *“2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos: b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios”*. Ciertamente, el precepto reconoce expresamente la posibilidad, o incluso la total conveniencia, de que puedan realizarse comprobaciones inspectoras de forma simultánea sobre distintas partes vinculadas. En el mismo sentido, nos encontramos en la normativa hoy vigente con el párrafo segundo del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, tras la modificación operada por la Ley 34/2015, el cual señala que *“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”*. Preceptos ambos que quedarían totalmente vacíos de contenido, lo que carece de lógica, de entenderse que la normativa proscriba los procedimientos de inspección simultáneos,

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN

FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias,

ACUERDA:

Estimarlo, y unificar criterio en el sentido de que los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS regulan ciertas especialidades procedimentales para aquellos supuestos en los que la comprobación del valor de mercado de una operación vinculada se lleva a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación iniciado respecto de uno solo -que puede ser cualquiera de las partes- de los obligados tributarios que es parte de la operación vinculada. Pero ello no es obstáculo para que, siguiendo las normas generales del procedimiento inspector reguladas en la LGT y RGGI, puedan desarrollarse simultáneamente procedimientos de comprobación inspectora respecto de todos los obligados tributarios que sean parte de la operación vinculada en los que pueda efectuarse la comprobación del valor normal de mercado de la misma.

[1] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.