

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070963

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 18 de julio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 437/2018

SUMARIO:

IRPF. Reglas especiales de valoración. IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Comprobación del valor normal de mercado. Concepto de firmeza del valor comprobado frente a las demás personas o entidades vinculadas. De lo que se trata en definitiva es de determinar cuál es el momento en que la operación vinculada objeto de regularización ha de surtir efectos frente a quienes resultan afectados por ella. La sentencia recurrida señala que sólo la firmeza de la valoración contenida en la liquidación realizada a la sociedad debería haber determinado la eficacia y firmeza del valor de mercado respecto al socio según el art. 16.9.3º RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), cuando como en el presente caso se han seguido las actuaciones de forma paralela, pero que tal circunstancia no determina la nulidad de la liquidación, pues no se ha generado ningún tipo de indefensión, al no haberse impedido formular las alegaciones consideradas oportunas. Sin embargo, el recurrente considera infringidos los arts. 16.9.3º RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y 21.4.párrafo primero, RD 1777/2004 (Rgto IS) porque, según él, para que la Administración tributaria hubiera podido regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas a la sociedad profesional, atendiendo a las correcciones valorativas practicadas a ésta por las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, la liquidación girada a dicha sociedad debería haber adquirido firmeza; rechaza que se pudieran firmar en el mismo día las actas incoadas a la mercantil y al socio afectado e insiste en la idea de que sólo cuando la corrección valorativa efectuada a la mercantil como consecuencia de la operación vinculada ha adquirido firmeza es posible regularizar la situación tributaria de las personas o entidades vinculadas afectadas. Así las cosas, la cuestión que plantea el presente recurso de casación consiste en determinar si, en interpretación de los arts. 16.9.3º RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y 21.4.párrafo primero, RD 1777/2004 (Rgto IS), para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación girada a éste haya adquirido o no firmeza. [Vid., STSJ de Madrid, de 25 de octubre de 2017, recurso n.º 176/2016 (NFJ070966), que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.9.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 21.4.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.***TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 18/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 437/2018

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MLLYP

Nota:

R. CASACION núm.: 437/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frías Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 18 de julio de 2018.

HECHOS

Primero.

1. El procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de don Avelino , presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 176/2016 , en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicios 2008 a 2011.

2.1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas las siguientes:

a. Los artículos 16.10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], 129.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) [«LRJPAC»] y 18.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE de 6 de agosto) [«RIS»].

b. El artículo 16.6 RIS.

c. Los artículos 16.9 TRLIS, 21.4 RIS y 57.2 LRJPAC.

d. El artículo 33 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], «porque la sentencia recurrida padece incongruencia interna y produce una alteración de los términos de la Litis, de modo que vulnera el derecho de la tutela judicial efectiva sin indefensión que reconoce el artículo 24.1 de la Constitución » (sic).

2.2. Considera vulnerada la jurisprudencia existente sobre «la necesidad de advertir las consecuencias de no aportar la documentación solicitada en el plazo establecido», así como sobre la «[n]ecesidad de fijar un plazo para que se aporte la documentación requerida» (sic). Refiere como sentencias infringidas las sentencias de la Sala Tercera (Sección 2ª) del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2015 (casación 2194/2014 ; ES:TS:2015:2244), 20 de noviembre de 2012 (casación 254/2010; ES:TS:2012:7417) y 13 de diciembre de 2011 (casación para la unificación de doctrina 127/2008; ES:TS :2011:8866).

3. Acredita, en relación con la incongruencia que denuncia, que presentó solicitud de complemento de sentencia con el propósito de que el Tribunal a quo se pronunciara expresamente sobre la aplicación del artículo 16.6 RIS, así como sobre la posibilidad de la Administración tributaria de imponer sanciones por la no aportación de determinada documentación, aun cuando la misma no fuera requerida en el curso del procedimiento inspector, solicitud que resultó desestimada por auto de 23 de noviembre de 2017.

4.1. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo desestimatorio de la sentencia de instancia, al confirmar la liquidación practicada por la Administración tributaria, lo que ha supuesto: (i) en relación con los artículos 16.9 TRLIS y 21.4 RIS, que la liquidación practicada a la mercantil de la que es socio le haya afectado, surtiendo los efectos correspondientes, aun no siendo firme; (ii) respecto al incumplimiento de las normas de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, que no se haya contemplado la posibilidad de que no sea preciso personal alguno, al margen del propio socio profesional, para entender que el valor convenido entre la mercantil y su socio en la prestación del servicio coincide con el valor de mercado; y (iii) en cuanto al incumplimiento de la obligación de documentación exigida a las personas o entidades vinculadas, que se haya mantenido la sanción impuesta pese a que nunca se le solicitó la aportación de documentación alguna, pese a que no estaba obligado a documentar nada, al haberse valorado la operación vinculada en los términos del artículo 16.6 RIS, y a que dicha aportación debió realizarse, en todo caso, en sede de la persona jurídica, no del socio.

4.2. Justifica que la Sala de instancia ha incurrido en incongruencia omisiva, insistiendo en que tal circunstancia le ha generado indefensión material.

5. Reconoce que las normas que invoca como infringidas forman parte del Derecho estatal.

6. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las siguientes tres razones:

6.1. Porque la Sala de instancia fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 16.6 RIS contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2, letra a), LJCA]. Trae a colación, a estos efectos, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid (Sección 3ª), de 24 de marzo de 2017 (recurso 209/2016 ; ES:TSJCL:2017:1397).

6.2. Invoca, asimismo, la circunstancia recogida en el artículo 88.2, letra c), LJCA , «porque en los últimos años se han multiplicado los casos en los que la Agencia Tributaria comprueba el valor de mercado de los servicios por el socio a la sociedad» (sic).

6.3. Denuncia, al amparo de lo previsto en el artículo 88.2, letra a), y 3, letra a), LJCA , que la sentencia de instancia incurre en incongruencia omisiva.

6.4. Presume la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por darse la circunstancia contemplada en la letra a) del artículo 88.3 LJCA . Entiende que no existe jurisprudencia sobre las siguientes cuestiones:

a) «La naturaleza del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas dentro del procedimiento inspector». Considera, a este respecto, que se ha de «[m]atizar la jurisprudencia del TS para la aportación de la documentación sobre la valoración en relación con la advertencia de su incumplimiento y plazo para aportarla» (sic).

b) «El momento en que la valoración de la operación vinculada tiene efectos respecto al resto de obligados tributarios -firmeza de la misma-, posibilidad de regularizaciones "paralelas"» (sic).

c) «La concreción de la aplicación del artículo 16.6 [d]el RIS como sistema de valoración de mercado y de seguridad jurídica en cuanto a los servicios prestados por los profesionales a las sociedades profesionales». Considera importante determinar cuándo «se está bajo el amparo del "puerto seguro" que ofrece el artículo 16.6 del RIS» y, más concretamente, si existen supuestos «en los que no sea preciso personal alguno al margen del propio socio profesional» (sic).

d) En caso de no resultar posible la aplicación del artículo 16.6 RIS, «si es válida la imputación de todo el beneficio profesional -especie de transparencia fiscal- o, en su lugar, se habría de fijar el salario de un profesional de ese nivel en una entidad independiente y considerar que [é]sa debe ser la retribución percibida, en caso de que no coincida lo que hayan fijado el socio y la sociedad» (sic).

e) Respecto al procedimiento sancionador, «[d]eterminación del sujeto infractor de la sanción establecida en el párrafo 10 del artículo 16», el tipo infractor y la «exigencia de que la documentación hay[a] sido requerida previamente de acuerdo con una interpretación conjunta del artículo 16.10 de la LIS y del artículo 18.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades » (sic).

7. Por las razones anteriores, considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de enero de 2018 , habiendo comparecido tanto la parte recurrente como la Administración recurrida -Administración General del Estado- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89 LJCA , apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y don Avelino se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89 LJCA , apartado 1).

2. En el escrito de preparación, la parte recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que considera infringidas, oportunamente alegadas en la demanda y consideradas por la sentencia de instancia, y justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 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, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 16.6 RIS contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han sostenido [artículo 88.2.a) LJCA], puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA] y aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], justificándose especialmente la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

Segundo.

1. De todas las infracciones que se identifican en el escrito de preparación, esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo aprecia, tal y como se detalla en el siguiente razonamiento jurídico, la presencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la que se refiere al momento en que la operación vinculada objeto de regularización ha de surtir efectos frente a quienes resultan afectados por ella, lo que determina la admisión a trámite de este recurso de casación e impone la obligación de precisar la cuestión con el mencionado interés casacional y a identificar la norma o normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación [artículo 90.3, letra a), y 4, LJCA].

2. Las restantes infracciones denunciadas en el escrito de preparación del recurso de casación adolecen de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las siguientes razones:

a) En relación con el artículo 16.6 RIS, no existe discrepancia doctrinal alguna entre la sentencia impugnada en esta sede y la aportada para el contraste, que, además, resuelven supuestos diferentes.

b) La posibilidad de apreciar un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el supuesto de la letra c) del artículo 88.2 LJCA requiere, fuera de los supuestos notorios, una alegación precisa y una cierta justificación de la proyección a otras situaciones, lo que no se produce en el presente caso.

c) La presunción del artículo 88.3, letra a), LJCA es incompatible con la circunstancia recogida en la letra a) del apartado 2 de dicho precepto, lo que impide apreciar la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando una y otra se invocan simultáneamente.

d) La doctrina de esta Sala sobre la incongruencia omisiva constituye una doctrina sobradamente conocida, no necesitando de matización, concreción o precisión en relación con la eventual infracción que en este supuesto se denuncia.

e) Las restantes cuestiones suscitadas en el escrito de preparación del presente recurso de casación se hallan estrechamente ligadas a las concretas circunstancias del caso, por lo que el debate en esta sede, en realidad, gravita sobre la convicción a la que llega la Sala de instancia sobre las mismas. Además, los términos empleados por los preceptos que en dichas cuestiones se consideran infringidos por la sentencia impugnada son suficientemente expresivos de su alcance, no requiriendo un pronunciamiento de este Tribunal que los delimite.

Tercero.

1. En lo que al presente recurso de casación interesa, el artículo 16 TRLIS prevé en su apartado 9 lo que sigue:

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

1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación [...].

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

[...]

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

2. Es el primer párrafo del apartado 4 del artículo 21 RIS, precepto que lleva por título «Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas», el que desarrolla el artículo 16.9.3º TRLIS, disponiendo lo siguiente:

«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».

3. Este apartado 4 del artículo 21 no ha experimentado variación alguna desde que fue introducido por el artículo único.Diez del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre , por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Cuarto.

1. En interpretación de los preceptos anteriormente reproducidos, la Sala de instancia, en la sentencia que aquí se impugna, confirma la regularización practicada por la Administración tributaria. Precisa, «como se razona en la resolución recurrida del TEAR», en relación con el hecho de que «sólo la firmeza de la valoración contenida en la liquidación realizada a RIBAFUERTE, S.L., debería haber determinado la eficacia y firmeza del valor de mercado respecto al obligado tributario según el artículo 16.9, 3º del TRLIS, cuando en el presente caso se han seguido las actuaciones de forma paralela», que tal circunstancia «no determina la nulidad de la liquidación, pues no se ha generado ningún tipo de indefensión, ya que no ha impedido formular las alegaciones que ha considerado oportuno» (FJ 5º).

2. Don Avelino considera infringidos los artículos 16.9.3º TRLIS y 21.4, párrafo primero, RIS, porque, para que la Administración tributaria hubiera podido regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas a la sociedad profesional, atendiendo a las correcciones valorativas practicadas a ésta por las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, la liquidación girada a dicha sociedad debería haber adquirido firmeza. Rechaza que se pudieran firmar en el mismo día las actas incoadas a la mercantil y al socio afectado. Insiste en la idea de que sólo cuando la corrección valorativa efectuada a la mercantil como consecuencia de la operación vinculada ha adquirido firmeza es posible regularizar la situación tributaria de las personas o entidades vinculadas afectadas.

Quinto.

1. A la vista de los términos del debate, la cuestión que plantea el presente recurso de casación consiste en determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º TRLIS y del artículo 21.4, primer párrafo, RIS, para que la

Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación girada a éste haya adquirido o no firmeza.

2. Tal cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida no ha sido nunca interpretada por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en este litigio [artículo 88.3.a) LJCA]. Resulta, por tanto, conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca.

Sexto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del razonamiento jurídico anterior.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 16.9.3º TRLIS y 21.4, primer párrafo, RIS.

Séptimo.

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

Octavo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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

1º) Admitir el recurso de casación RCA/437/2018, preparado por don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de don Avelino , contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 176/2016 .

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

Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza.

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

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.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Celsa Pico Lorenzo
Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez
Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.