

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088331

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)**

*Sentencia 257/2022, de 21 de noviembre de 2022*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 139/2022*

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas.** *Valor de mercado de los inmuebles transmitidos al administrador de la recurrente.* La Inspección ha acudido a los valores ya comprobados por la Junta de Castilla y León en unas actuaciones de comprobación de valores seguidas en relación con uno de los adquirentes de los inmuebles. Considera la Sala razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria vincule a todos los efectos respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas. Por ello, la Sala admite que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Castilla y León en el presente caso, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias. [Vid., STS, de 9 de diciembre de 2013, recurso nº 5712/2011 (NFJ053096)]. Pues bien, siendo razonable la actuación de la Administración tributaria para la determinación del valor de mercado de los inmuebles, resulta que, en el presente supuesto, la parte actora, a efectos probatorios, se ha remitido al expediente administrativo y a la documental aportada, lo que es insuficiente para desvirtuar la valoración que ha tenido en cuenta la administración tributaria. Ni en el expediente administrativo ni en las actuaciones del recurso contencioso-administrativo obra una prueba que pueda considerarse de carácter técnico a fin de desvirtuar el valor que ha tenido en cuenta la Administración tributaria, que además ha efectuado un análisis acerca de la insuficiencia de la documentación aportada por la recurrente en el procedimiento de inspección para acreditar que las transmisiones de inmuebles se habían efectuado con valores normales de mercado. Además, en el Estudio de precios de transferencias en los ejercicios 2012 a 2014 aportado por la recurrente, que concluye que las operaciones vinculadas fueron realizadas a valores normales de mercado, no consta quién es el autor ni su cualificación técnica, a lo que ha de añadirse que no se ha propuesto su intervención en el recurso contencioso-administrativo a fin de ratificar, aclarar y completar el Estudio. Tampoco se ha aportado una prueba pericial que evidencie una relación entre los datos que resultan de los anuncios y de las ofertas que aporta la demandante y las características concretas de los inmuebles objeto de las operaciones vinculadas y, más concretamente, si los datos aportados pueden ser considerados como válidos o representativos a efectos de concluir que las operaciones vinculadas fueron realizadas a valores normales de mercado. En consecuencia, debe mantenerse la valoración efectuada por la Administración tributaria. *Operaciones de préstamo entre la sociedad y los socios y entre la sociedad y el administrador.* A juicio de la Sala, un examen de los movimientos de las cuentas corrientes de las que son titulares los socios evidencia una gran diferencia entre los apartados haber y debe, a favor de este último y muy pocos apuntes en el apartado de haber por el concepto aportaciones de los socios, pudiendo apreciarse que en alguno de los apuntes en el haber consta Dev. Aportac. Socios. Los apuntes indicados ponen de manifiesto la existencia de operaciones de préstamo y no una relación propia de la cuenta corriente. En lo que respecta al tipo de interés que debe aplicarse en la regularización, la parte actora considera más adecuado valorar estas operaciones de préstamo con el tipo de interés preferencial que las entidades financieras aplican a sus mejores clientes. Ahora bien, afirma la Sala que si la entidad mercantil demandante indica que solamente concertó préstamos hipotecarios, a falta de otros datos, no resulta acreditado que hubiera podido obtener un tipo de interés para clientes preferentes. En consecuencia, no se aprecia razón alguna para no aceptar el criterio de la Administración tributaria en cuanto al tipo de interés a aplicar a las operaciones de préstamo.

### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 1, 10 y 16.

RD 1777/2004 (Rgto IS), arts. 18 y 21.

**PONENTE:**

*Don Alejandro Valentín Sastre.*

Magistrados:

Don MARIA CONCEPCION GARCIA VICARIO  
Don ALEJANDRO VALENTIN SASTRE  
Don MARIA BEGOÑA GONZALEZ GARCIA

**T.S.J.CASTILLA Y LEON CON/AD SEC.2**

BURGOS

SENTENCIA: 00257/2022

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCIÓN 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

Sentencia Nº : 257/2022

Fecha Sentencia : 21/11/2022

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 139/2022

Ponente D. Alejandro Valentín Sastre

Letrado de la Administración de Justicia: Sra. Rodríguez Vázquez

SENTENCIA Nº. 257 / 2022

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario

Dª. M. Begoña González García

D. Alejandro Valentín Sastre

En la ciudad de Burgos a veintiuno de noviembre de 2022.

Vistos los autos correspondientes al recurso contencioso-administrativo sustanciado en esta Sala y tramitado conforme a las reglas del procedimiento ordinario, sobre ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, a instancia de MANUEL DEL RÍO CALVO SL, representada por la Proc. Sra. Montesdeoca Calderín y defendida por letrado, siendo demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA Y LEÓN- SALA DE BURGOS), representada y defendida por el Abogado del Estado.

**I.-ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Mediante escrito presentado, se interpuso ante esta Sala recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de Castilla y León- Sala desconcentrada de Burgos de fecha 30 de diciembre de 2021, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa nº NUM000.

**Segundo.**

Que previos los oportunos trámites, la parte recurrente formalizó su demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando sentencia estimatoria del recurso interpuesto y las declaraciones correspondientes en relación con la actuación administrativa impugnada.

**Tercero.**

Que asimismo se confirió traslado a la Administración demandada para contestación a la demanda, lo que se verificó, en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, la parte terminó suplicando el mantenimiento de la actuación administrativa recurrida.

**Cuarto.**

Continuando el recurso por sus trámites, se señaló, para votación y fallo del asunto, el día 17 de noviembre de 2022, en que se reunió, al efecto, la Sala.

**Quinto.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

**II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Resolución administrativa recurrida, pretensión deducida y alegaciones de la parte actora.**

El recurso contencioso-administrativo se interpone contra la resolución del TEAR de Castilla y León-Sala desconcentrada de Burgos de fecha 30 de diciembre de 2021, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta, por la mercantil demandante, frente al acuerdo de liquidación provisional practicado por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2012, que determina una cantidad a ingresar de 76.420'54 euros, de los cuales 60.285'02 corresponden a la cuota del impuesto y 16.135'52 a los intereses de demora.

La demandante, Manuel del Río Calvo SL, solicita en el suplico del escrito de demanda que se anule, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, la resolución administrativa impugnada, con expresa condena en costas a la Administración demandada.

Alega la parte actora, en fundamentación de la pretensión que deduce, los siguientes motivos: I) en la corrección del valor de la operación vinculada consistente en la venta de inmuebles de la sociedad Manuel del Río Calvo a la sociedad TRIDON INVERSIONES SL no se ha acreditado que la valoración se haya realizado a un precio que no es el de mercado. II) Falta de motivación suficiente del valor convenido por la Administración e inversión de la carga de la prueba. III) Incumplimiento del requisito de la documentación en un acta distinta de las operaciones vinculadas. IV) Incorrecta determinación del ajuste secundario. V) Incorrecta valoración de los intereses de las operaciones vinculadas.

La Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado, se ha opuesto a la demanda y ha solicitado la desestimación del recurso contencioso administrativo, por considerar que el acto administrativo impugnado es conforme a derecho.

**Segundo. Antecedentes de interés.**

La resolución administrativa impugnada acuerda desestimar una reclamación económico-administrativa interpuesta, por la mercantil demandante, frente al acuerdo de liquidación provisional practicado por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2012, que determina una cantidad a ingresar de 76.420'54 euros, de los cuales 60.285'02 corresponden a la cuota del impuesto y 16.135'52 a los intereses de demora.

En la resolución administrativa impugnada se indica que, seguidas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general, el actuario ha considerado que la obligada tributaria ha realizado las siguientes operaciones vinculadas que han de ser objeto de corrección: 1) transmisión de inmuebles al

administrador y a la entidad TRIDON INVERSIONES SL; 2) operaciones financieras con el administrador y con los cónyuges D. Eulalio y D<sup>a</sup>. Salvadora.

Se indica también en la misma resolución: 1) que respecto de la transmisión de inmuebles se han tomado los valores comprobados por la Junta de Castilla y León a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo la diferencia entre los valores declarados y comprobados en el ejercicio de 395.473'71 euros. 2) Por lo que respecta a las operaciones financieras constan contabilizadas en las cuentas 5500000 (aportación socios), 5510000 (aportación de socios) y 5510001 (aportación Gervasio) las aportaciones realizadas por D. Eulalio, su cónyuge y el administrador D. Gervasio, siendo que por dichos préstamos no se ha devengado cantidad alguna en concepto de intereses, determinándose el valor de mercado al tipo que el interesado dice ser aplicable en el informe sobre precios de transferencia, esto es el TEDR (tipo efectivo definición restringida), que equivale al TAE sin comisiones, por lo que procede hacer un ajuste primario positivo aumentando los ingresos financieros en los socios y un ajuste negativo en la sociedad, aumentando los gastos financieros, pero al existir un desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad, procede hacer un ajuste secundario en esta por la diferencia entre los intereses convenidos y el valor de mercado.

Examinadas las actuaciones del expediente administrativo, resulta: I) en fecha 24 de enero de 2017 fue ordenada la carga en el plan de inspección en los siguientes términos: MANUEL DEL RÍO CALVO SL. Descripción del programa: Actuaciones: CONTROL GLOBAL PYME ACTUACIÓN COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN Alcance de la actuación de comprobación e investigación: General. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 4T 2012 a 4T 2014. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2012 a 2014. II) El día 24 de noviembre de 2017 fueron practicadas dos Acta de disconformidad respecto del Impuesto sobre Sociedades, con los números NUM001 y NUM002. En el acta NUM001 se dice: Operaciones Vinculadas. Recordar que la presente acta que tiene carácter definitivo se tramita conjuntamente con la propuesta de liquidación provisional realizada al amparo del artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que requiere que en el caso de operaciones vinculadas la corrección de valor se formalice en un acta distinta de la que deba formalizarse por los demás elementos tributarios. Por ello, se pone de manifiesto que esta propuesta de liquidación definitiva en la que se recogen también los ajustes secundarios, se completa con el acta provisional que recoge, como indica la Ley, los ajustes primarios respecto de las operaciones vinculadas. La obligada tributaria ha realizado las siguientes operaciones vinculadas cuyo valor ha sido objeto de corrección: A) Transmisión de inmuebles al administrador D. Gervasio y a la entidad TRIDON INVERSIONES SL. B) Intereses derivados de operaciones financieras con el administrador de la obligada tributaria y con los cónyuges D. Eulalio y D<sup>a</sup>. Salvadora, ambos socios de la obligada tributaria y padres del administrador. En el acta NUM002 puede leerse: Con carácter previo a la exposición de los hechos objeto de regularización, es preciso destacar que: La presente acta tiene carácter de propuesta de liquidación provisional y se realiza al amparo del artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que requiere que en el caso de operaciones vinculadas la corrección de valor se formalice en un acta distinta de la que deba formalizarse por los demás elementos tributarios. Asimismo, poner de manifiesto que esta propuesta de liquidación provisional se completa con el acta definitiva que recoge, como indica la Ley, los ajustes secundarios respecto de las operaciones vinculadas. ... La obligada tributaria ha realizado las siguientes operaciones vinculadas cuyo valor ha sido objeto de corrección: A) Transmisión de inmuebles al administrador D. Gervasio y a la entidad TRIDON INVERSIONES SL. B) Intereses derivados de operaciones financieras con el administrador de la obligada tributaria y con los cónyuges D. Eulalio y D<sup>a</sup>. Salvadora, ambos socios de la obligada tributaria y padres del administrador. III) La mercantil Manuel del Río Calvo SL, mediante dos escritos fechados el día 28 de diciembre de 2017, presentó alegaciones a las actas NUM001 y NUM002. IV) El día 27 de febrero de 2018 fueron dictados dos acuerdos de liquidación provisional, correspondientes a las actas NUM001 y NUM002. En el acuerdo de liquidación correspondiente al acta NUM002 se dice: Esta instancia, en esta misma fecha, dicta acuerdo practicando liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, en relación con la propuesta contenida en el acta de disconformidad, modelo A02 y nº de referencia: NUM002, incoada, en la misma fecha que el acta al que se refiere el presente acuerdo, a MANUEL DEL RÍO CALVO SL. En ella se ha puesto de manifiesto que la obligada tributaria, MANUEL RÍO CALVO SL, ha transmitido inmuebles a la entidad TRIDON INVERSIONES SL y a su administrador, D. Gervasio en los ejercicios a los que las actuaciones inspectoras de comprobación se extienden. Las transmisiones realizadas son las siguientes: ... se ha acreditado que D. Eulalio y Doña Salvadora han realizado aportaciones a la mercantil MANUEL DEL RÍO CALVO SL, según consta en las cuentas contables números 5500000 <APORTACIÓN SOCIOS> y 5510000 <APORTACIÓN DE SOCIOS> de la mercantil. Asimismo, consta en la cuenta contable número 5510001 <APORTACIÓN DE Gervasio>, también de la mercantil, aportaciones realizadas por D. Gervasio. Por la concesión de dichos préstamos por dos de los socios y por el socio/administrador a favor de la sociedad no se ha devengado cantidad alguna en concepto de intereses. ... En cuanto al gasto determinado en el acta, modelo A02 y nº de referencia: NUM002, en concepto de intereses por los importes prestados por D. Eulalio, Doña Salvadora y D. Gervasio a MANUEL DEL RÍO CALVO SL en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, teniendo en cuenta la vinculación existente, las actuarias contemplan dos ajustes, un "Ajuste Primario" positivo tanto en los dos socios como en el administrador, que debieron percibir los correspondientes intereses, y un correlativo "Ajuste Secundario" negativo en la sociedad, la cual debió pagar tales intereses. ...

**Tercero. Impuesto sobre sociedades y operaciones vinculadas.**

El artículo 1 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, aplicable al presente supuesto por razones cronológicas, establece: Naturaleza. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley. El artículo 10 del mismo Real Decreto Legislativo 4/2004 establece: Concepto y determinación de la base imponible. 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases impositivas negativas de períodos impositivos anteriores.

El artículo 16 del citado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece: Operaciones vinculadas 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. ... 9. 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. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario. 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. 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. 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. 4.º 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. 5.º 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.

El artículo 21 del derogado Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establecía: 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 inadmisibles el segundo o ulterior.

El inciso final del artículo 21.2 transcrito fue anulado por la STS de 27 de mayo de 2014 (rec. 8/2009).

El mismo precepto del reglamento establecía: 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 16.9.3.º 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.

El artículo 19 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece: 1. Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas 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 regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la Ley del Impuesto. 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 contribuyente interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización practicada, 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. Transcurridos los plazos oportunos sin que el contribuyente 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. 3. Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación 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 o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente. En el caso de impuestos en los que existen períodos impositivos, esta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada. La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los períodos impositivos en los que la operación vinculada haya surtido efectos o, si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación. Los intereses se calcularán hasta la fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al período impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.12.3.º de la Ley del Impuesto y en el primer párrafo de este apartado. La regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tenida en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

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, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias. Las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la Ley del Impuesto.

Como se ha dicho, la parte actora alega que se ha incumplido el requisito de la documentación en un acta distinta de las operaciones vinculadas, pues aunque se hace mención del acta en el acuerdo de liquidación, asignándole un número de referencia, el documento no ha sido notificado ni aparece en el expediente administrativo. También alega que es incorrecta la determinación del ajuste secundario, porque para que la Administración lleve a cabo el ajuste bilateral la liquidación practicada al contribuyente ha de haber adquirido firmeza.

En el presente supuesto, como se ha señalado en el anterior fundamento de derecho, han sido formalizadas dos actas; una de ellas recoge las operaciones vinculadas con los ajustes primarios ( NUM002) y la otra recoge con los ajustes secundarios derivados de la valoración de esas operaciones vinculadas ( NUM001). En la primera de las actas, como se ha indicado, se dice que se completa con el acta definitiva que recoge los ajustes secundarios respecto de las operaciones vinculadas. En la segunda de las actas se indica que se recogen los ajustes secundarios se completa con el acta provisional que recoge los ajustes primarios respecto de las operaciones vinculadas.

Como también consta en el expediente administrativo, la entidad ahora demandante presentó alegaciones a las actas.

En consecuencia, no se aprecia la infracción procedimental que se alega por la demandante.

En segundo lugar, en lo que respecta al ajuste secundario, cabe recordar la STS nº 676/2022 de 6 de junio de 2022, (Rec. 2608/2020), citada por el Abogado del Estado. Establece el Tribunal Supremo en esta sentencia: En caso de que la Administración haya 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. El requisito de la firmeza de la liquidación, (artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS), es 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.

Esta sentencia dice: "TERCERO.- La cuestión de interés casacional. Por auto de 29 de octubre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera determina la cuestión de interés casacional que consiste en: "2º) [...] 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. ...". (...) "SÉPTIMO.- El juicio de la Sala.. Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio, y al efecto reiteramos la doctrina jurisprudencial fijada en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027 - ES:TES:2020:951), precisando, al mismo tiempo el alcance de la doctrina expuesta en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018), al objeto de mantener la necesaria coherencia de la doctrina jurisprudencial: 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."

En el presente supuesto, en el acta NUM002 se dice: Simultáneamente a este procedimiento de comprobación, se están realizando actuaciones inspectoras cerca de los socios D. Eulalio, Doña Salvadora, y dos de sus hijos, también socios en un porcentaje simbólico, D. Jose Ángel y D. Eulalio, este último a su vez administrador de la obligada tributaria. Igualmente se están realizando actuaciones de comprobación respecto a la entidad vinculada TRIDON INVERSIONES SL. Las actas derivadas de dichos procedimientos se incoan en disconformidad, salvo las de D. Jose Ángel, y los cónyuges D. Eulalio y Doña Salvadora.

En consecuencia, teniendo en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo, tampoco esta segunda alegación puede encontrar favorable acogida.

**Cuarto. Sobre el valor de mercado de los inmuebles. Motivación y carga de la prueba.**

Puede decirse que son operaciones vinculadas las que se realizan entre personas o entidades que, por la relación existente entre ellas, pueden tener intereses económicos comunes y podrían alterar su tributación atribuyendo a los negocios que realizan entre sí un valor superior o inferior al valor de mercado. En el presente supuesto la parte actora no discute la vinculación entre las partes. Lo que mantiene es que la operación vinculada consistente en las transmisiones de inmuebles se ha realizado a precios de mercado.

En el presente supuesto, la Administración tributaria concluye que se ha puesto de manifiesto que la entidad MANUEL RÍO CALVO SL, ha transmitido inmuebles a la entidad TRIDON INVERSIONES SL y a su administrador, D. Gervasio en los ejercicios a los que las actuaciones inspectoras de comprobación se extienden, aunque el presente supuesto se contrae a las operaciones realizadas en el ejercicio 2012.

En la demanda se cuestiona la valoración dada por la Administración tributaria a las viviendas sitas en CARRETERA000 números NUM003 y NUM004, en la CALLE000 números NUM005, NUM006 y NUM003 y en la CALLE001 números NUM007 y NUM008. Estos inmuebles fueron transmitidos a TRIDON INVERSIONES SL, salvo la vivienda sita en CALLE001 NUM007, que fue transmitida a D. Gervasio.

El artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece: 2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente. ... El artículo 18 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en vigor hasta el día 12 de julio de 2015, establece: Obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas. 1. A los efectos de lo dispuesto en artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo. 2. La documentación a que se refiere esta sección deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades. Dicha documentación estará formada por: a) La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario. Se entiende por grupo, a estos efectos, el establecido en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español. Tratándose de un grupo en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, la entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. Cuando la entidad dominante no sea residente en territorio español, deberá designar a una entidad del grupo residente en territorio español para conservar la documentación. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio del deber del obligado tributario de aportar a requerimiento de la Administración tributaria en plazo y de forma veraz y completa la documentación relativa al grupo al que pertenezca. b) La documentación del obligado tributario.

Como se ha dicho, respecto de la transmisión de inmuebles, la Administración Tributaria ha tomado los valores comprobados por la Junta de Castilla y León a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se dice en el acuerdo de liquidación: Para determinar el valor de mercado la Inspección ha acudido a los valores ya comprobados por la Junta de Castilla y León, amparada en la sentencia del Tribunal Supremo, sala 3ª de lo contencioso-administrativo, 15 de enero de 2015 (recurso 1370/2013), al concluir que dichos valores vinculan al resto de administraciones, sentencia a la que se hace referencia más ampliamente en el informe complementario al acta. Por lo tanto, no procede hacer nuevas valoraciones, no siendo necesario analizar la documentación aportada a este respecto por el obligado tributario, por lo menos en cuanto a la determinación del valor, otra cuestión distinta, como se ha visto antes, es que se haya analizado para verificar si ha cumplido o no con la obligación de documentar las operaciones vinculadas. En cualquier caso, en el procedimiento de comprobación de valores por parte de la Junta, los interesados ya pudieron ejercer sus derechos. En este sentido, consta en el expediente que ya se oyó al adquirente (TRIDON INVERSIONES S.L) al recurrir los valores que previamente se le habían notificado, resultando de tales recursos, estimaciones parciales que fijaban los valores en los importes luego indicados. Las resoluciones de tales recursos, aportadas por el interesado, se han incorporado al expediente electrónico administrativo con el número de documento 262-U05 del eea. Pues bien, consta en diligencia nº 9 que, según los informes de valoración remitidos por la Junta de Castilla y León, en contestación al requerimiento de información que se le efectuó, los valores de mercado comprobados a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, con respecto a los inmuebles anteriores son los que se indican, existiendo las siguientes diferencias entre los valores comprobados por la administración y los declarados por el interesado: 1) transmisiones de fecha 09/11/2012: -C/ CALLE001, NUM007 (Villagonzalo Pedernales), valor



declarado 170.000,00, valor comprobado 260.487,99. -C/ CALLE000, NUM003 (Villagonzalo Pedernales), valor declarado 170.000,00, valor comprobado 225.608,89. -C/ CALLE000, NUM006 ( Villagonzalo Pedernales), valor declarado 170.000,00, valor comprobado 199.743,55. -Cra. CARRETERA000, NUM003 (Villagonzalo Pedernales), valor declarado 95.000, valor comprobado 180.490,39. -Cra. CARRETERA000, NUM004 (Villagonzalo Pedernales), valor declarado 95.000, valor comprobado 175.274,09. - C/ CALLE000, NUM005 (Villagonzalo Pedernales), valor declarado 95.000, valor comprobado 148.868,80 . -C/ CALLE001, NUM008 (Villagonzalo Pedernales), valor declarado 170.000, valor comprobado 187.037,68. (...) Respecto a los citados inmuebles, la Junta de Castilla y León, en contestación al requerimiento de información que se le efectuó por la actuaria, remitió a esta Inspección los informes de valoración por los valores de mercado comprobados a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que pusieron de manifiesto diferencias entre los valores comprobados por la Administración - Comunidad Autónoma de Castilla y León- y los valores declarados por la obligada tributaria en el Impuesto sobre Sociedades. Atendiendo a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las Sentencias citadas, y en parte transcritas, en el presente Fundamento de Derecho, de fechas, 9 de diciembre de 2013 (recurso 5712/2011), 15 de enero de 2015 (recurso 1370/2013) y 21 de diciembre de 2015 (recurso 2068/2014), parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas. Por ello, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Castilla y León en el presente caso, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

Y se dice también en el acuerdo de liquidación, en relación con la documentación aportada por la ahora demandante para dar cumplimiento al artículo 16.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto, se dice: 1) que los documentos aportados son posteriores al momento de realizarse las operaciones vinculadas, al de la presentación de las declaraciones correspondientes e incluso al momento de iniciarse las actuaciones de comprobación. 2) Que el interesado aportó un informe sobre precios de transferencia, del que, entre otras cosas, se dice: -la mayor parte de lo recogido en el informe no sirve para documentar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, careciendo realmente de contenido trascendente que sirva para documentar el valor de mercado. -No se dan los datos concretos para determinar el valor, ni figura la ponderación de los factores que dicen que influyen en la valoración, ni quedan fijados los valores o intervalos de valores en el propio informe, siendo todo referencias genéricas como puede apreciarse en el apartado 4.3.

Aunque no considera necesario analizar el contenido de la documentación aportada por estar elaborada a posteriori, el acuerdo hace una serie de precisiones acerca de esta documentación, entre ellas: -figura que los inmuebles estaban en construcción cuando la obra estaba terminada y como consecuencia determina su valor en función de tal circunstancia por el método del coste incrementado. -En los ejercicios que el interesado pone de referencia fueron transmitidas otras viviendas, por Manuel del Río Calvo SL, de la misma fase de ejecución con valores declarados muy superiores a los de la muestra. -Únicamente se han seleccionado las transmisiones efectuadas por menor importe, cuando hay otras operaciones prácticamente idénticas o más parecidas a las que son objeto de valoración. -En cuanto a las tasaciones efectuadas por TECNICASA se destaca que no son las que se manejaron en su momento para determinar el valor de mercado, pues se han efectuado en el año 2017 y además el valor de tasación de cada uno de los inmuebles señalados no coincide con los precios convenidos entre las partes vinculadas. -La documentación sobre inmuebles embargados, además de elaborada posteriormente a la fecha de transmisión de los inmuebles relativos a las operaciones vinculadas, se refiere a inmuebles que no son comparables a priori con los de las operaciones vinculadas objeto de análisis. -Parte de la documentación se refiere a terrenos, no a viviendas, o a municipios en los que no se encuentran los bienes, o no coincide el tipo de inmueble, el año o el medio de adquisición o las circunstancias de ésta.

Concluye la Administración tributaria que no se ha cumplido con la obligación de documentar las operaciones vinculadas al no aportar la documentación que tenía que estar a disposición de la Administración tributaria a partir del plazo voluntario para presentar la declaración (el 25 de julio del año siguiente al ejercicio al que se refiere la declaración), habiéndose limitado la obligada tributaria a confeccionar la documentación a posteriori.

En lo que respecta a la alegación de falta de motivación de la verificación del valor de mercado ha de señalarse que no se aprecia. Cuestión distinta es que la parte actora no esté conforme con la motivación exteriorizada por la Administración tributaria, ni, tampoco, con el procedimiento seguido por la Inspección para determinar que las operaciones no se han realizado por el valor de mercado.

Como se ha dicho, la Inspección ha acudido a los valores ya comprobados por la Junta de Castilla y León en unas actuaciones de comprobación de valores seguidas en relación con uno de los adquirentes de los inmuebles. Constan en el expediente administrativo por tanto los valores de mercado comprobados a efectos del impuesto

sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, con respecto a los inmuebles a los que se refieren las operaciones vinculadas. El artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la redacción aplicable por razones cronológicas, establece: 1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. Y el artículo 46 del mismo texto refundido, en la redacción aplicable por razones cronológicas, establece: 1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

Pues bien, dice la STS de 9 de diciembre de 2013 (Rec. 5712/2011): "Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas. Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias. ...".

Previamente, la misma sentencia dice: "En efecto, en supuestos como el que nos ocupa, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, procede aplicar el principio de unidad o unicidad administrativa, pues no cabe duda que el Impuesto sobre Sociedades establece que «[l]a Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas» ( art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), al igual que las previsiones del ITP y AJD, modalidad Actos jurídicos documentados, cuyo art. 46.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que «[l]a Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado», lo que implica la formación de la base imponible de ambos tributos por un valor equivalente: el valor real o de mercado del bien transmitido."

La STS de 15 de enero de 2015 (rec. 1370/2013), invocada por la Administración, dice: "Recordemos que en la polémica entre los principios de estancamiento o unicidad tributaria, se rechazó desde muy temprano el de estancamiento extremo porque significaba negar la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc. También desde muy temprano, véase al respecto sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1966 ó de 26 de octubre de 1984 , en los conflictos de valoración, en base al principio de unicidad o de coordinación, se entendió que si la Administración ha realizado una valoración de un bien o derecho calculando el valor real o de mercado después no puede realizar otra valoración distinta incluso para otro impuesto u obligado tributario, doctrina que, como se sabe, ha sido posteriormente matizada por la jurisprudencia atendiendo a las normas de valoración de cada tributo y otras circunstancias. Con todo, de entenderse que sólo se determinó el valor de las parcelas a efectos de ITP, como sostiene el Sr. Abogado del Estado, no está de más recordar que respecto de la vinculación de los actos de valoración de un mismo bien respecto de distintos tributos, matizando la doctrina de la unicidad, hemos dicho, por ejemplo, en la sentencia de 9 de diciembre de 2013, rec. cas. 5712/2011 , que: "Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas. Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias".

**Quinto.** *Sobre el valor de mercado de los inmuebles. Documentación aportada por la demandante.*

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece: 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Ha de partirse, para el examen de este apartado del recurso, de que no se ha acreditado que la demandante hay dado cumplimiento a lo previsto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable por razones cronológicas.

Como se ha dicho, la Inspección ha acudido a los valores ya comprobados por la Junta de Castilla y León con ocasión de la comprobación efectuada a la mercantil TRIDON INVERSIONES SL, por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la compraventa de las fincas urbanas objeto de las operaciones vinculadas. La comprobación de valores fue realizada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León conforme a los artículos 57.1.c) y e) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por un perito de la Administración.

La ahora demandante aportó la siguiente documentación en el procedimiento administrativo: -documentos denominados "documentación específica operaciones vinculadas" con D. Hilario y con TRIDON INVERSIONES SL, en los que no consta fecha, en los que explica la utilización del método de valoración precio libre comparable y método del coste incrementado para la adquisición de inmuebles (sin terminar). -Valoraciones de terrenos en las que tampoco figura fecha de realización. -Valores de promoción CALLE001, no constando fecha en el documento. -Tasaciones efectuadas por TECNITASA en el año 2017. -Estudio de precios de transferencias en los ejercicios 2012 a 2014, elaborado por ASFICO SA en el que no consta fecha, en el que se concluye que las operaciones vinculadas entre la mercantil actora, TRIDON CONSTRUCCIONES y sus socios y administrador se han llevado a cabo a valor de mercado. -Anuncios de inmuebles. -Fotografías de inmuebles, de terrenos y de obras.

De los documentos aportados por la demandante cabe señalar: 1) que buena parte de ellos no consta el autor de los documentos, ni las fechas de elaboración. 2) El Estudio de precios de transferencias en los ejercicios 2012 a 2014 no contiene datos concretos sobre las operaciones vinculadas que son objeto de las actuaciones. 3) Los anuncios y fotografías se refieren a inmuebles y terrenos que no son coincidentes con los inmuebles que fueron objeto de las operaciones vinculadas. 4) Las tasaciones efectuadas por TECNITASA se han realizado el año 2017.

Pues bien, siendo razonable la actuación de la Administración tributaria para la determinación del valor de mercado de los inmuebles, resulta que, en el presente supuesto, la parte actora, a efectos probatorios, se ha remitido al expediente administrativo y a la documental aportada, lo que es insuficiente para desvirtuar la valoración que ha tenido en cuenta la administración tributaria.

Ni en el expediente administrativo ni en las actuaciones del recurso contencioso-administrativo obra una prueba que pueda considerarse de carácter técnico a fin de desvirtuar el valor que ha tenido en cuenta la Administración tributaria, que además ha efectuado un análisis acerca de la insuficiencia de la documentación aportada por la recurrente en el procedimiento de inspección para acreditar que las transmisiones de inmuebles se habían efectuado con valores normales de mercado.

Es cierto que la demandante aportó en vía administrativa un Estudio de precios de transferencias en los ejercicios 2012 a 2014 que concluye que las operaciones vinculadas fueron realizadas a valores normales de mercado; ahora bien, no consta quién es el autor ni su cualificación técnica, a lo que ha de añadirse que no se ha propuesto su intervención en el recurso contencioso-administrativo a fin de ratificar, aclarar y completar el Estudio.

Tampoco se ha aportado una prueba pericial que evidencie una relación entre los datos que resultan de los anuncios y de las ofertas que aporta la demandante y las características concretas de los inmuebles objeto de las operaciones vinculadas y, más concretamente, si los datos aportados pueden ser considerados como válidos o representativos a efectos de concluir que las operaciones vinculadas fueron realizadas a valores normales de mercado.

En consecuencia, debe mantenerse la valoración efectuada por la Administración tributaria.

#### **Sexto.** *Sobre las demás operaciones vinculadas.*

La Administración tributaria ha considerado que han existido operaciones de préstamo entre la sociedad y los socios (D. Eulalio y D<sup>a</sup>. Salvadora). También ha considerado la existencia de estas operaciones entre la sociedad y su administrador (D. Gervasio). En el primer caso se trata de los apuntes contables 5500000 y 5510000. En el segundo caso se trata del apunte contable 5510001.

La parte actora alega que la utilización de la cuenta 551 como relación contable entre la empresa y los propietarios ha sido y es una práctica habitual en las pymes, pues en muchas ocasiones se tiene que confundir el patrimonio empresarial con el de los socios y a través de esta cuenta se efectúan cobros y pagos por caja o banco tanto por cuenta de la empresa como del socio, por lo que mientras su uso suponga aportación de cantidades o pagos por cuenta de la sociedad y dichos importes se repongan al socio o se efectúen desde esa cuenta pagos por cuenta del socio, debe entenderse que la operación se ajusta más al contrato de cuenta corriente que al de préstamo. Además alega que en caso de calificarse las operaciones como préstamo, no es conforme a derecho el tipo de interés aplicado en la regularización, pues es más adecuado considerar el tipo de interés preferencial que las entidades financieras aplican a sus mejores clientes.

La Administración señala que es cierto que se producen en la cuenta operaciones de distinto signo, únicamente hay anotados un número significativo de reintegros a socios y/o administrador en la cuenta 550 en el ejercicio 2012; en los ejercicios 2013 y 2014 se registran un total de 5 y 8 reintegros a socios y 1 cada ejercicio al

administrador, y estos reintegros mantienen en todo momento el saldo de las cuentas acreedor por importes siempre muy significativos, por lo que no existe similitud con la cuenta corriente bancaria, ya que durante los tres ejercicios se recogen o contabilizan deudas de la entidad con los socios y el administrador que aumentan siempre con ingresos frecuentes que efectúan éstos, sin que se les reintegre en ningún momento la deuda. A lo anterior añade la Administración que la misma obligada tributaria ha calificado estas operaciones como préstamos, llegando a valorar estas operaciones al mismo tipo de interés aplicado por la Administración.

El artículo 1740 del Código Civil establece: Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo. El comodato es esencialmente gratuito. El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés. La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 20 de mayo de 1993 define el contrato de cuenta corriente como aquel por medio del cual dos personas, por lo general comerciantes, en relación de negocios continuados, acuerdan concederse temporalmente créditos recíprocos, en el sentido de obligarse a ir sentando en cuentas sus remesas mutuas, como cargos y abonos. Su exigibilidad viene determinada por el saldo resultante de la liquidación de diferencias que se practique, a modo de cierre, en la fecha convenida.

Dice la STS de 2 de noviembre de 2009 (rec. 6819/2003): "En efecto, la Audiencia Nacional es consciente de la diferencia entre los contratos de préstamo y de cuenta corriente, así como de su distinta naturaleza, pero, partiendo de que correspondía a «Urbis» la carga de la prueba (extremo que ni siquiera se discute), concluye que no acreditó que se tratasen de cuentas corrientes correspondientes a operaciones comerciales con sus empresas participadas (tercer párrafo del fundamento séptimo), añadiendo que «resulta de los datos obrantes en el expediente la existencia de saldos favorables a la recurrente que se mantienen en largos períodos de tiempo, que únicamente son saldos acreedores a favor de la recurrente sin que haya correlativas anotaciones de liquidación, [lo que] a efectos fiscales denota, como señala la Resolución recurrida, un medio de financiación de las sociedades vinculadas, que al margen de su encaje legal en una u otra figura jurídica muestra económicamente transferencia de beneficios o pérdidas entre las sociedades, que deben valorarse desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades como operaciones entre sociedades vinculadas según el artículo 16 de la Ley 61/78 y artículo 25 de la Ley General Tributaria» [último párrafo del fundamento octavo ].".

La parte actora alega que en las subcuentas 550 y 551 se recogen aportaciones y reposiciones, apuntes al haber y al debe, para sustituir a las cuentas bancarias, porque la sociedad era objeto de diversos procedimientos ejecutivos que se centraban fundamentalmente en el embargo de los saldos en las cuentas bancarias.

Pues bien, se aprecia, en el presente supuesto, una gran desproporción entre los ingresos (aportaciones) efectuadas por los socios y por el administrador y los reintegros efectuados por estos últimos.

Así, a las consideraciones que efectúa el TEAR de Castilla y León cabe añadir que un examen de los movimientos de las cuentas corrientes de las que son titulares los socios, en una cuenta es D. Eulalio el titular y en otra autorizado, evidencia una gran diferencia entre los apartados haber y debe, a favor de este último y muy pocos apuntes en el apartado de haber por el concepto aportaciones de los socios, pudiendo apreciarse que en alguno de los apuntes en el haber consta Dev. Aportac. Socios.

Los apuntes indicados ponen de manifiesto la existencia de operaciones de préstamo y no una relación propia de la cuenta corriente.

En lo que respecta al tipo de interés que debe aplicarse en la regularización, la parte actora considera más adecuado valorar estas operaciones de préstamo con el tipo de interés preferencial que las entidades financieras aplican a sus mejores clientes.

En relación con esta alegación, ha de señalarse que la sentencia del Tribunal Supremo que invoca la parte actora ( STS de 24 de octubre de 2010 -rec. 4954/2005-) aplica el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que no es, por razones cronológicas, la norma aplicable al presente supuesto.

Por otra parte, la STS de 11 de marzo de 2013 (rec. 3854/2010) admitió, como precio de la operación en el mercado, el tipo de interés vigente en el ejercicio liquidado a partir del euríbor.

El artículo 16 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, establece: 4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos: a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

En el presente supuesto, la Administración tributaria ha tenido en cuenta para establecer el tipo de interés aplicable a las operaciones de préstamo las mismas alegaciones de la mercantil actora, que indicó que solamente había concertado préstamos hipotecarios con terceros y no personales, así como el contenido del Estudio sobre los precios de transferencia que aportó la mercantil demandante a las actuaciones seguidas por la Inspección.

Pues bien, si la entidad mercantil demandante indica que solamente concertó préstamos hipotecarios, a falta de otros datos, no resulta acreditado que hubiera podido obtener un tipo de interés para clientes preferentes.

En consecuencia, no se aprecia razón alguna para no aceptar el criterio de la Administración tributaria en cuanto al tipo de interés a aplicar a las operaciones de préstamo.

Por todo lo expuesto, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

## **Séptimo. Costas.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, al desestimarse la pretensión deducida por la parte actora procede la imposición de las costas causadas a la recurrente, al no apreciarse las dudas que contempla el precepto legal.

VISTOS los preceptos legales citados y demás generales de pertinente aplicación

## **FALLO**

Se desestima el presente recurso contencioso-administrativo nº 139/2022 interpuesto por la mercantil Manuel del Río Calvo S.L., representada por la Procuradora Sra. Montesdeoca Calderín, contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 30 de diciembre de 2021, reseñada al antecedente de hecho primero de esta sentencia.

Todo ello, con la condena en costas a la demandante.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.