

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088541

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 762/2019

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas. Derechos mineros transmitidos.** La propia recurrente señala en su demanda que la valoración de la operación vinculada se realizó según la experiencia y conocimiento sobre el sector adquirida por el desarrollo de la actividad de los directivos de la entidad. Por tanto, la Sala no puede aceptar que se haya aplicado el método del precio libre comparable, de hecho, no existe elemento comparable alguno. Así las cosas, la valoración realizada por la recurrente no responde a ninguno de los criterios legales. Aun partiendo de esta circunstancia, la recurrente sostiene que el precio fijado, se acomodó a mercado, si consideramos que la compañía adquirente de tales derechos solicitó concurso voluntario de acreedores, y, considera que se refrenda que el precio acordado con el comprador fue de mercado. Ahora bien, afirma la Sala que se debe considerar que el auto del concurso es de fecha 27 de julio de 2016 y la transmisión a un tercero se realiza también en el año 2016, por lo que ha transcurrido más de siete años de la operación que debe ser valorada, lo que impide tomar circunstancias acaecidas en 2016, para comprobar la valoración de una transmisión realizada en 2016. **Método del margen neto del conjunto de operaciones.** Afirma la Sala que la Administración ha acudido a uno de los métodos subsidiarios sin acreditar la imposibilidad de aplicar los preferentes. Por tanto, es evidente que la Administración tributaria no ha explicado la razón por la que no puede acudir en la valoración, a alguno de los métodos establecidos con preferencia y tampoco la idoneidad del método elegido. Y en este sentido la Audiencia comparte las reflexiones contenidas en la demanda, cuando se afirma que este método (el elegido por la Administración) de valoración, basado en la rentabilidad neta de una determinada actividad, no resulta adecuado para valorar la transmisión de derechos de explotación en los que se incluye una mera autorización administrativa para el desarrollo futuro de una actividad (en el caso de que las actuaciones necesarias sobre el terreno determinasen que efectivamente existen reservas que justifiquen la actividad extractiva). Asimismo, añade que, no solo no queda acreditada la necesidad de acudir a un método subsidiario, sino que, además, la Administración ha elegido un método inidóneo, pues ha valorado el beneficio derivado del desarrollo de la actividad extractiva completa, y no los derechos mineros concretos que fueron objeto de transmisión en la operación vinculada. De esta forma, se estima el recurso en este punto y se anula la Resolución impugnada y la liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso. **Procedimiento sancionador.** La anulación de la liquidación lleva consigo la anulación de la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 20.

#### PONENTE:

*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000762 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 14597/2019

Demandante: PIZARRAS DE ESPAÑA, S.L

Procurador: DÑA ISABEL JULIA CORUJO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N º :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintiocho de noviembre de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido PIZARRAS DE ESPAÑA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dña Isabel Julia Corujo, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2009, siendo la cuantía del presente recurso de 184.321,20 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero :**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por PIZARRAS DE ESPAÑA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dña Isabel Julia Corujo, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que proceda a su anulación por no ajustarse a Derecho, y por consiguiente, se acuerde la improcedencia de los Acuerdos de liquidación y sancionador recurridos, y de cuantos actos deriven de los mismos.

#### **Segundo :**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

#### **Tercero :**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dieciséis de noviembre de dos mil veintidós, en que efectivamente se concluyó la deliberación, y se votó y fallo el presente recurso.

**Cuarto:**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero :**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora, en relación al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009.

Antecedentes del presente recurso:

1. En fecha 19 de marzo de 2014 se notificó a la entidad PIZARRAS DE ESPAÑA, S.L. comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, al objeto de comprobar las pérdidas y deterioros por la enajenación de inmovilizado.

2. En el ejercicio 2009 PIZARRAS DE ESPAÑA, S.L. vendió a PIZARRAS FORNA, S.A. un conjunto de bienes y derechos mineros de su propiedad, ubicados en los términos municipales de Truchas, Encinedo y Castrillo de la Cabrera (León), por un precio total 403.332,00 euros, 347.700,00 euros, de base imponible, más la cuota de IVA al 16% por importe de 55.632,00 euros, generando una pérdida contabilizada por la entidad por esta operación de transmisión de 953708,68 euros.

3. La entidad transmitente y la adquirente son dos empresas que forman parte del grupo empresarial "Grupo Viloria", cuyo capital social pertenece mayoritariamente a Don Luis Andrés y su familia. Así, el 100% del capital social de Pizarras Fornas, SA pertenece a Don Luis Andrés, quien junto con su esposa Doña Celia y su hijo Don Eladio, son titulares del 100% del capital social de la entidad Asistencia, Montajes y Estudios, SA, titular a su vez, de más del 95% del capital social de Pizarras de España, SL. Don Luis Andrés es administrador único de Pizarras de España, SL y Pizarras Fornas, SA.

4. El 10 de octubre de 2014 se formalizó acta de disconformidad por el concepto y período señalados con número de referencia 72461542. En la misma fecha de incoación del acta se inició expediente sancionador, de cuya instrucción se consideró que la conducta del obligado tributario era constitutiva de una infracción tributaria grave de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.10 del TRLIS, por lo que se acuerda la imposición de una sanción por importe de 184.321 ,20 euros.

Cuestiones planteadas en la demanda.

Los motivos de impugnación planteados en la demanda, son los siguientes:

1. Falta de notificación del procedimiento de comprobación a la parte vinculada adquirente de los bienes y derechos minero.
2. Adecuación al valor mercado del precio establecido en la transacción.
3. Incorrecto método de valoración aplicado por la Administración.
4. Sanción.

**Segundo :** *Falta de notificación del procedimiento de comprobación a la parte vinculada adquirente de los bienes y derechos minero.*

Sostiene la recurrente que la Administración no notificó liquidación ni el procedimiento de comprobación de la operación vinculada a la entidad PIZARRAS FORNA, S.A, incumpliendo así lo dispuesto en el artículo 16.9 2º del RDL 4/2004.

Regulación legal.

Artículo 16.9 2º RDL 4/2004:

"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".

## Conclusiones

Ciertamente, la sentencia del Tribunal Supremo de a 17 de septiembre de 2020, RC 5808/2018, declara la necesidad de realizar la notificación prevista en el artículo 16 citado.

La representación de la demandada, sostiene que es un motivo de impugnación que no se ha planteado en vía administrativa. Ahora bien, tal motivo no altera el marco de las peticiones planteadas por la actora en vía administrativa, que no es otro, que obtener la anulación de la liquidación. Por ello, puede plantearse ex novo ante la Sala.

Ocurre en el presente caso que Pizarras de España y Pizarras Forna, tienen un mismo administrador único, una persona física, don Luis Andrés.

Por lo tanto, una vez notificado el administrador único común de ambas entidades, es evidente que las dos tuvieron conocimiento de las actuaciones de comprobación, por lo que el requisito del artículo 16.9. 2º RDL 4/2004, se cumplió.

En cuanto al ajuste bilateral, pudo ser solicitado por el administrador único de las entidades vinculadas, que, como hemos señalado, es una misma persona física.

No existe la vulneración jurídica afirmada por la recurrente.

## **Tercero** : *Adecuación al valor mercado del precio establecido en la transacción.*

Afirma la recurrente en su demanda que, en cuanto a la valoración de los derechos mineros transmitidos se refiere, consisten en una explotación paralizada y una autorización de explotación de canteras respecto de la que no se habían efectuado sondeos que permitieran estimar las reservas seguras de pizarra. Teniendo en cuenta las particularidades que presentan estos derechos y ante la dificultad para determinar una valoración exacta, se optó por determinar un valor aplicando la experiencia y conocimiento sobre el sector adquirida por el desarrollo de la actividad, que ha implicado en otras ocasiones la compra de otros derechos mineros, aplicando por tanto una suerte de método del precio libre comparable.

Por su parte, la demandada afirma que, para la determinación de dicho valor de mercado se podrán utilizar los métodos señalados en el artículo 16.4 del TRLIS, cuya utilización requiere de un análisis de comparabilidad, que tiene por objeto comparar las condiciones de una operación vinculada con las que se habrían acordado entre partes independientes en una operación comparable en condiciones comparables. Y ese análisis de comparabilidad debe estar a disposición de la Administración tributaria.

Añade que en el presente caso la actora, Pizarras de España, realizó la transmisión de determinados bienes y derechos de explotación de canteras de pizarra a una entidad vinculada y determinó el valor de transmisión "según el buen saber y entender del (sic) los Administradores Únicos de las sociedades ya que no ha sido posible determinarlo por un valor de mercado ni aplicar un criterio de valor establecido por la normativa aplicable dada las características particulares de la operación", según consta en el documento denominado, "Obligación de documentación por operación vinculada". Este documento obra en las actuaciones administrativas ya referidas, como sub epígrafe, "Documentación operaciones vinculadas"

## Regulación legal

Artículo 20 RD 1777/2004:

"1. La documentación específica del obligado tributario deberá comprender: (...)

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento."

## Conclusiones.

La propia recurrente señala en su demanda que la valoración de la operación vinculada se realizó según la experiencia y conocimiento sobre el sector adquirida por el desarrollo de la actividad de los directivos de la entidad.

Por tanto, no podemos aceptar que se haya aplicado el método del precio libre comparable, de hecho, no existe elemento comparable alguno. Así las cosas, la valoración realizada por la recurrente no responde a ninguno de los criterios legales.

Aún, partiendo de esta circunstancia, la recurrente sostiene que el precio fijado, se acomodó a mercado, si consideramos que la compañía adquirente de tales derechos, Pizarras Forna, S.A., solicitó concurso voluntario de acreedores, y, considera que se refrenda que el precio acordado con el comprador fue de mercado, ya que:

1. La existencia del concurso y su propia tramitación (concurso en liquidación) justifica que la traslación patrimonial que hubiese ocurrido de fijar un precio inferior a mercado, no se ha producido.

2. La valoración ha quedado plenamente ratificada con posterioridad, ya que se ha identificado a lo largo de este procedimiento por parte de mi representada un comparable interno que permitiría acreditar la adecuación a mercado del valor determinado en su momento, como es el propio valor de venta de parte de las cuadrículas mineras objeto de la transacción cuestionada, adoptado con motivo de su venta posterior a un tercero no vinculado.

Pero, debemos considerar que el auto del concurso es de fecha 27 de julio de 2016 y la transmisión a un tercero se realiza también en el año 2016, por lo que ha transcurrido más de siete años de la operación que debe ser valorada, lo que impide tomar circunstancias acaecidas en 2016, para comprobar la valoración de una transmisión realizada en 2016.

Por todo ello, en este punto, debemos confirmar la Resolución impugnada.

CUARTO : *Incorrecto método de valoración aplicado por la Administración.*

Para determinar la valoración de la operación, la Administración aplicó el Método del margen neto del conjunto de operaciones.

Regulación legal.

Artículo 16.4 RDL 4/2004:

"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.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

Conclusiones.

Observamos que el precepto anterior, establece unos métodos que habrán de aplicarse preferentemente, Método del precio libre comparable, Método del coste incrementado y Método del precio de reventa, y otros subsidiarios Método de la distribución del resultado y Método del margen neto del conjunto de operaciones.

La subsidiariedad de los dos últimos métodos, resulta clara por la dicción literal del apartado 2º "Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores (...)"

La Administración ha acudido a uno de los métodos subsidiarios sin acreditar la imposibilidad de aplicar los preferentes.

En la Liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso, se razona de esta forma la elección del método aplicado:

"De los métodos establecidos en la Ley, el actuario considera adecuado la aplicación del "Método del margen neto del conjunto de operaciones". Este método consiste en determinar el margen neto de beneficio que se debe atribuir a un contribuyente en una operación vinculada en relación con una base que puede ser diversa (ventas, costes, activos, etc). Es evidente que en este caso no se ha determinado el margen de la entidad en la transmisión realizada (distinto es que se haya utilizado una previsión de beneficios).

A juicio de esta instancia el hecho alegado por la entidad de que no exista un mercado homogéneo o que se trate de bienes de características específicas respecto a los que resulta difícil encontrar un comparable no impiden que pueda determinarse el precio libre comparable a partir de los datos de que ha dispuesto la inspección, precio que a nuestro juicio se hubiera pactado entre entidades independientes y que debemos comparar con el que en este caso se ha pactado entre dos entidades vinculadas. Así, en el análisis realizado por la inspección se han tenido en cuenta las características de las canteras, el mercado, dado que se han considerado hipótesis de mínimos beneficios y datos conservadores de posibles ventas, y si bien no han podido analizarse otras circunstancias, es porque éstas tampoco se han hecho constar en el contrato ni se han esgrimido ante la inspección.

Por otro lado, nada impide en el marco de un análisis de Comparabilidad, utilizar comparables internos en el caso de que, como parece alegarse por la entidad, no existan comparables externos.

En este caso, resulta evidente que de haberse realizado esta transmisión entre entidades independientes se hubieran tenido en cuenta variables como la capacidad de producción de las canteras, el precio de la pizarra, el margen de beneficio que la entidad renuncia a obtener en el futuro como consecuencia de su transmisión, etc; todas ellas variables que se han considerado por la inspección. (...)"

Es evidente que la Administración tributaria no ha explicado la razón por la que no puede acudir en la valoración, a alguno de los métodos establecidos con preferencia en el artículo 16.4 del RDL 4/2004, y tampoco la idoneidad del método elegido.

Y en este sentido compartimos las reflexiones contenidas en la demanda, cuando se afirma que este método (el elegido por la Administración) de valoración, basado en la rentabilidad neta de una determinada actividad, no resulta adecuado para valorar la transmisión de derechos de explotación en los que se incluye una mera autorización administrativa para el desarrollo futuro de una actividad (en el caso de que las actuaciones necesarias sobre el terreno determinasen que efectivamente existen reservas que justifiquen la actividad extractiva).

Y aún debemos añadir que, no solo no queda acreditada la necesidad de acudir a un método subsidiario, sino que, además, la Administración ha elegido un método inidóneo, pues ha valorado el beneficio derivado del desarrollo de la actividad extractiva completa, y no los derechos mineros concretos que fueron objeto de transmisión en la operación vinculada.

Debemos estimar el recurso en este punto y anular la Resolución impugnada y la liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso

## **Quinto : Sanción**

La sanción se ha impuesto como consecuencia de la regularización que hemos anulado, por lo que, inexcusablemente, la sanción debe ser anulada, pues la liquidación de la que deriva ha resultado contraria a Derecho.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso.

## **Sexto :**

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

### FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por PIZARRAS DE ESPAÑA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dña Isabel Julia Corujo, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, y con ella las liquidación y sanción de las que trae causa y los actos derivados de ellas, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.