

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089514

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA

Sentencia 31/2023, de 30 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 85/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas. Métodos de valoración aplicables. Señala la Sala que en la liquidación sometida a examen no se está aplicando ninguno de los métodos previstos en la normativa desde el momento en que además de los términos en que se redacta la misma, así como las actas de disconformidad, el propio TEARM se centra en validar la actuación de la inspección de tributos por haber aplicado el método del coste de adquisición y producción, que no se encuentra previsto en la norma aplicable, sin que en ningún momento se haga referencia a la posible incardinación del citado método en alguno de los previstos en la normal de modo expreso, si no que se pretende su validación a pesar de ser un método no previsto en la norma. Del mismo modo, la contestación a la demanda se centra en la validez de la liquidación sobre la base del método de «valor contable de la operación» al ser un valor «razonable» sin referir en ningún momento la incardinación o subsunción de este método en alguno de los legalmente previstos aseverando que procede su aplicación a pesar de no estar recogido en la Ley. Pues bien, a juicio de la Sala resulta claro que no pueden aplicarse métodos de valoración diferentes a los previstos en la norma al momento del devengo del impuesto y como ya hemos visto, las propias resoluciones administrativas que nos ocupan reconocen que han aplicado un método diferente a los previstos legalmente lo que lleva al Tribunal a la conclusión de que el recurso debe ser estimado. [Vid., STS, de 21 de febrero de 2017, recurso nº 2970/2015 (NFJ065744)]. Finalmente, llama la atención la Sala sobre el hecho de que los medios previstos en el artículo 16 TRLIS (aplicable al caso enjuiciado) prevén la posibilidad de efectuar la valoración, primero sobre comparaciones con operaciones «idénticas y similares» para más adelante validar cada uno de ellos si se efectúan sobre operaciones «equiparables». Incluso, los métodos prevén la posibilidad de efectuar correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. Sin embargo, a pesar de estas amplias posibilidades dentro del uso de cualquiera de los métodos previsto por la Ley, la inspección admite no aplicar ninguno de los criterios legalmente previstos rechazando la posibilidad de realizar la comparación sobre circunstancias asimilables o efectuando correcciones a las mismas y se centra en utilizar un método de valoración no previsto por la Ley. Entiende por tanto la Sala que tampoco este argumento puede sostener la validez del acto recurrido lo que conduce a estimar el recurso interpuesto.

PRECEPTOS:

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 16.

PONENTE:

Don Francisco Javier Kimatrai Salvador.

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00031/2023

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5 -DIR3:J00008051

Correo electrónico:

N.I.G: 30030 33 3 2021 0000132

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000085 /2021

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De. NOGALDIS S.A.

ABOGADO LUIS LLAMAS FUENTES

PROCURADOR D^a. INMACULADA CONCEPCION GIMENEZ GARCIA

Contra. TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR

RECURSO Núm. 85/2021

SENTENCIA

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos. Sres.:

Doña Leonor Alonso Díaz- Marta

Presidente

Don José María Pérez-Crespo Payá

Don Francisco Javier Kimatrai Salvador

Magistrados

han pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En Murcia, a treinta de enero de dos mil veintitrés.

En el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO n.º 85/2021 tramitado por las normas ordinarias, y referido a la Resolución, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, con fecha 8 de septiembre de 2020, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por mi representada contra un acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2013, por un importe total de 0,00 euros (reclamación número 51-00884-2017, 51-01341-2017, 51-01342-2017)

Parte demandante:

NOGALDIS S.A., representada por la Procuradora Sra. Giménez García y asistida por el letrado Sr. Llamas Fuentes.

Parte demandada:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

La Resolución, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, con fecha 8 de septiembre de 2020, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por mi representada contra un acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2013, por un importe total de 0,00 euros (reclamación número 51-00884-2017, 51-01341-2017, 51-01342-2017)

Pretensión deducida en la demanda:

La parte actora solicita que se dicte Sentencia por la que se declare contrario a derecho el acto administrativo impugnado.

Siendo Ponente el Ilustrísimo Sr. Magistrado Fco. Javier Kimatrai Salvador, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el 29 de enero de 2021, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

Segundo.

Las partes demandadas se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

Tercero.

Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos jurídicos de la presente resolución.

Cuarto.

Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 20 de enero de 2023.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del Recurso Contencioso Administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la Resolución, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, con fecha 8 de septiembre de 2020, por la que se desestima la reclamación

económico- administrativa interpuesta por mi representada contra un acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2013, por un importe total de 0,00 euros (reclamación número 51-00884-2017, 51-01341-2017, 51- 01342-2017).

El acto administrativo recurrido comienza indicando que fruto de un procedimiento de inspección tributaria se practicó nueva liquidación respecto de la mercantil NOGALCEJO S.L por considerar que los importes facturados por la mercantil MECAN S.C a la propia Nogalcejo S.L excedían de su valor de mercado a tenor de lo dispuesto en los artículos 16 y siguientes del RDLeg 4/2004 lo que provocó un incremento en la base imponible de la mercantil Nogalcejo S.L durante los años 2011, 2012 y 2013.

La Sociedad que facturaba a NOGALCEJO, Sociedad civil denominada MECAN S.C se encuentra participada por NOGALDIS S.A (parte actora en este procedimiento) al 50% y al tratarse MECAN SC de una sociedad en régimen de atribución de rentas, ella no tributará por el impuesto de sociedades, siendo sus socios los que tributarán como les corresponda, por lo que entiende el TEARM y la inspección tributaria que la base imponible de la actora (NOGALDI S.A) debe ser minorada en la mitad de dichos excesos de valoración.

La resolución recurrida manifiesta que el propio TEARM ha dictado resolución validando la resolución de la inspección tributaria respecto de Nogalcejo S.L y tras transcribir los motivos que le llevan a validar la actuación de la inspección, considera que dado que la liquidación impugnada por Nogaldi S.A deriva de la realizada a Nogalcejo S.L, procede mantener el criterio ya expresado y validar así la liquidación realizada por la inspección.

Segundo. Alegaciones de la parte actora.

La parte actora comienza indicando el origen del procedimiento inspector seguido frente a ella y la nueva liquidación realizada respecto de su impuesto de sociedades.

Detalla, que la actora es titular de la Sociedad civil Mekan S.C al 50% y que dicha Sociedad Civil subarrienda a Nogalcejo S.L por el uso efectivo de un inmueble.

La inspección consideró que las cantidades facturadas a Nogalcejo S.L eran superiores a las de mercado y ello motivo un procedimiento de inspección respecto de la que terminó reduciendo la base imponible de su impuesto en ciertas cantidades.

Por su parte, Mekan S.C, la sociedad civil participada por la actora al 50% se trata de una entidad en régimen de atribución de rentas y ello provoca que no tribute por el impuesto de sociedades, debiendo sus partícipes tributar, como les corresponda en función de su régimen fiscal.

Dada cuenta la modificación efectuada sobre la base imponible de Nogalcejo S.L al reducir la misma por ser el valor del arriendo superior al de mercado, ello provocaba, de forma automática, reducir también la base imponible de la actora, Nogaldis S.A en la proporción en la que esta participaba en Mekan S.C.

Sobre la base de estos hechos, la actora arguye como motivos de impugnación del acto administrativo los que siguen,

Comienza indicando que en la fecha de los hechos, se encontraba en vigor el RDL 4/2004 por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades y tras transcribir el contenido del artículo 16 de la citada norma asevera que se trata de una norma imperativa que no permite la elección entre otros métodos de valoración diferentes a los allí recogidos. Añade que solo en caso de que se aprecie especial complejidad, se podrán aplicar los métodos previstos en el artículo 16.4.2 de este texto normativo.

Señala que el sistema utilizado por la inspección para concretar el valor de la operación es el de "coste de adquisición o producción" según se recoge en la página 12 del acto de liquidación y a continuación asevera que este sistema, no se corresponde con ninguno de los previstos en el artículo 16.4 del TRLIS a la fecha de los hechos.

Señala que en el informe aportado junto al acta de disconformidad firmada por Nogalcejo S.L la inspección justifica que no va a usar ninguno de los métodos previstos en el artículo 16 del TRLIS, cuando, a su entender, los métodos de valoración previstos en el artículo 16 son *numerus clausus*. Indica que este comportamiento iría contra el principio de reserva de ley del artículo 8 LGT y de prohibición de analogía del artículo 14 del mismo cuerpo legal.

Considera que la Inspección no puede utilizar un medio de valoración no definida en las Leyes. Indica que así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en su STS de 21 de febrero de 2017 referido a la aplicación de un método de valoración admitido por la OCDE pero no recogido en la legislación española.

Considera aplicable dicha jurisprudencia al caso de Autos.

En segundo lugar, considera que la Administración Tributaria para justificar la aplicación del método de valoración que hace, acude a la exposición de motivos de la Ley 36/2006 que según refiere permite aplicar las directrices de la OCDE sobre la materia.

La actora pasa a referirse a las directrices de la OCDE y tras transcribir la parte que considera aplicable al caso de autos termina aseverando que los métodos que recogen las Directrices de la OCDE son exactamente los previstos en el artículo 16 del TRLIS aplicable al caso sin que en ningún lado se indica que se permita utilizar el "método precio de coste" como sistema válido para determinar las operaciones vinculadas.

A continuación, el actor ataca el informe de la inspección de tributos, pues a su entender tras aplicar un método no previsto expresamente en norma imperativa, en dicho informe se pasa a indicar que este método se corresponde con el previsto en el artículo 16.4.2.a) TRLIS relativo al "método de la distribución del resultado".

El actor ataca esta motivación del informe de inspección aseverando que en primer lugar dicho método, solo puede usarse con carácter subsidiario a los anteriores basados en las operaciones y a su vez, indica que dicho método se encuentra descrito en las Directrices de la OCDE. Aduce que la propia OCDE indica que este método no se aplicará cuando una parte ejerce funciones simples y no realiza una valoración significativa.

Considera que se infringe la propia directriz de la OCDE en lo que a la aplicación del método se trata pues el propio acuerdo de liquidación indica que "la intervención de Mekan SC es puramente formal y no añade valor alguno a la operación que deba ser retribuido".

Considera por tanto que se aplica el método previsto exactamente para un supuesto contrario al descrito por la propia inspección.

Ahonda en su pretensión la actora indicando que los propios criterios de la OCDE señalan distintas formas de actuar en caso de encontrarse un supuesto de difícil valoración por parte de la Administración tributaria.

Indica que la Inspección no solo no utilizó ninguno de los métodos previstos legalmente, si no que tampoco motivó el porqué de no hacerlo. Del mismo modo, indica que tampoco se utilizaron los parámetros propuestos por la OCDE para casos similares ni obra en el expediente si los inspectores se plantearon la utilización de alguno de los métodos principales previstos en la legislación aplicable.

Como nuevo argumento de su pretensión, la actora indica que tal y como es de ver en el acta de disconformidad firmada por Nogaldis S.A, se aportó informe pericial de agente de la propiedad en el que se detallaba el valor de mercado de la operación que por cercanía geográfica y sector tendría el arriendo controvertido. Indica que dicho informe se emitió valorando los aspectos referidos por la OCDE y a pesar de ello, la inspección tributaria lo rechazó sin ni siquiera valorar el mismo y hacer correcciones sobre él como proponía la OCDE.

Indica que incluso tomando por base el valor ofrecido por su pericia, se comprobaría que se ha facturado de menos por parte de Mekan S.C a Nogalcejo S.L, indicando que no hay motivos para dudar de la fiabilidad de dicho informe pues el mismo fue solicitado por Mekan S.C antes del inicio del procedimiento que nos ocupa, en el año 2011.

La actora se opone a la argumentación dada por el TEARM respecto al método de valoración utilizado y ello pues entiende que, a diferencia de lo que hace el TEARM, la Ley 36/2006, en ningún caso establece que en el ámbito de las operaciones vinculadas haya de operar la valoración contable, indicando que la Ley 36/2006 modificó el artículo 16 del TRLIS sin indicar lo que expresa la resolución recurrida. Considera que solo se hace referencia a ello en la exposición de motivos, pero entiende con cita de copiosa jurisprudencia del Tribunal constitucional que las exposiciones de motivos no tienen valor normativo.

Considera que la referencia que hace la resolución recurrida al artículo 16 del RD 1777/2004 no es ajustada a derecho, primero pues el Reglamento no puede amparar la utilización de medios de comprobación diferentes a los previstos en la Ley y, en segundo lugar, porque el propio artículo 16.5 del RD 1777/2004 indica que deben respetarse los métodos previstos en el artículo 16.4 de la Ley del impuesto.

En último lugar, se ataca la referencia realizada por el TEARM al indicar que la Inspección considera que el coste de la operación registrado en contabilidad puede constituir su valor de mercado al amparo del artículo 16.1 del RDLeg 4/2004.

Indica que esa aseveración no es ajustada a derecho. Primero porque el precio de coste nunca puede constituir el valor de mercado al amparo del artículo 16 TRLIS que prevé los métodos para fijar ese valor.

Tercero. Alegaciones de la parte Demandada.

La abogacía del Estado tras concretar la vinculación existente entre la liquidación realizada a Nogalcejo S.L y su vinculación con el procedimiento que nos ocupa, solicita la desestimación de la demanda por referencia a la resolución recurrida indicando que como señala la Resolución recurrida, atendiendo a las características específicas del servicio de arrendamiento y a las funciones, riesgos y beneficios asumidos por cada parte, no existe un mercado representativo de modo que no puede obtenerse un valor que permita valorar de forma fiable la operación, por lo que el comparable utilizado por el interesado, otro contrato de arrendamiento en la zona, no sería válido. Ante tales circunstancias es admisible la aplicación del valor contable de la operación al ser el mismo un valor razonable, esto es, el valor normal que pactarían partes independientes debidamente informadas, siendo dicho valor inferior al valor de la operación que la recurrente fijó como precio de arrendamiento a la empresa vinculada a la misma.

Como explica la Resolución recurrida, son múltiples las razones por las que se determina que la operación analizada no supone para MECAN SL, sociedad civil de la que es cotitular la actora, la realización de ninguna gestión que genere un valor añadido a la operación e arrendamiento que celebra, por lo que el valor razonable de dicha operación es el que ha sido contablemente registrado por la citada mercantil.

MECAN es únicamente una sociedad interpuesta, sin finalidad propia, que se crea "ad hoc", vinculada de forma indisoluble al contrato de franquicia suscrito por la mercantil NOGALCEJO con MUSGRAVE, para disminuir

la factura fiscal de la citada NOGALCEJO, aumentando ficticiamente el coste del alquiler que la primera factura a la segunda, ya que ello no supone ningún coste fiscal para la recurrente -de hecho la cuota de la liquidación que se impugna en la presente litis es de 0€-, y sí un importante beneficio fiscal para NOGALCEJO, al ver ficticiamente aumentados sus costes, aunque la recurrente no aporte ningún valor añadido a la operación de arrendamiento suscrita.

Como correctamente determinó la Inspección en el acta recurrida, existe un exceso en los costes del arrendamiento facturado que no viene justificado por la aportación por MENCAN de ningún valor añadido a la operación, la Inspección considera que la operación vinculada realizada entre MENCAN S.C y NOGALCEJO SL no se ha valorado a valor de mercado.

Dadas las circunstancias expuestas, se considera que MENCAN no añade valor a la operación que deba ser retribuido, de lo que la Inspección concluye que NOGALCEJO SL paga a MENCAN SC un sobreprecio, no porque retribuya servicio alguno que le proporcione utilidad sino únicamente porque con ello indirectamente obtiene un beneficio fiscal al declarar mayor importe de gastos en el Impuesto, sin que ello suponga coste fiscal alguno para la emisora de las facturas con sobrecoste, MENCAN, por cuanto los socios de la misma, la recurrente NOGALDIS y ALGACEJO, disponían de bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación.

Cuarto. *Contenido del acuerdo de liquidación de Nogalcejo S.L; Contenido del informe complementario del acta de disconformidad de Nogalcejo S.L; contenido del acuerdo de liquidación de Nogaldis S.A;*

Como comienza reconociendo la parte actora en su escrito de demanda, el presente procedimiento está íntimamente vinculado al procedimiento de inspección seguido ante la mercantil Nogalcejo S.L y que termino con acta de disconformidad.

En dicho procedimiento tributario se concluyó que la Sociedad Civil Mencan S.C facturaba a Nogalcejo S.L un importe muy superior al precio de mercado como consecuencia de la celebración de un contrato de arrendamiento de industria.

Lo anterior tenía una doble consecuencia. Respecto de Nogalcejo S.L incrementar su gasto con el consiguiente efecto a la hora de determinar su base imponible en el impuesto de sociedades.

Respecto de la mercantil demandante Nogaldis S.A (actora en este procedimiento) hemos de decir que era participe en la sociedad civil Mencan S. C al 50%. De esta forma y tratándose la sociedad civil de una entidad en régimen de atribución de rentas, no corresponde a la misma si no a sus integrantes tributar de acuerdo con los resultados de ella.

Esto en principio, provocaba que la base imponible declarada por Nogaldis S.A fuera superior, toda vez que siempre según la inspección de tributos, lo cobrado por Mencan S.C a Nogalcejo S.L era un precio ficticio y superior al de mercado.

Ahora bien, a efectos tributarios, este incremento en la base imponible de Nogaldis S.A no surtía efecto tributario alguno pues la misma ostentaba bases tributarias negativas que podía deducirse.

En consecuencia, con este actuar, el efecto provocado era el de incrementar el gasto deducible de Nogalcejo S.L sin consecuencias tributarias para la actora Nogaldis.

Tal y como reconoce la actora en su escrito de demanda, el acto de liquidación derivado del procedimiento inspector que nos ocupa se encuentra íntimamente vinculado con el acto de liquidación girado a Nogalcejo S.L llegando incluso a constar en el procedimiento inspector tanto el acuerdo de liquidación a Nogalcejo S.L; el acta de disconformidad de Nogalcejo S.L y el informe complementario al citado acta.

Antes de dar respuesta a las alegaciones de la actora consideramos necesario recoger la motivación dada en las resoluciones del procedimiento señaladas más arriba.

Acuerdo de liquidación de Nogalcejo S.L.

En el apartado 4. 1º del citado artículo 16 del TRLIS se establecen los métodos de cálculo del valor normal de mercado:

"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."

La Ley no exige que para determinar el valor de mercado haya que aplicar un método con preferencia sobre otro, pues indica que "...se aplicará alguno de los siguientes..." tan solo que, "la elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas."

Eso sí, establece preferencia en la aplicación de estos tres métodos sobre cualesquiera "...otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia" que solo se podrán utilizar "Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores".

En el presente caso, la Inspección actuaria ha optado por utilizar como criterio de valoración el coste de adquisición o producción. Y lo hace aclarando que, la formalización del arrendamiento entre NOGALCEJO S.L y MENCAN S.C no es un negocio independiente ni autónomo, por lo que presenta especiales condicionantes que dificultan poder encontrar transacciones de similar naturaleza en el mercado abierto.

Así la Inspección destaca que son varias las peculiaridades en el arrendamiento de negocio formalizado entre MENCAN S.C y NOGALCEJO S.L, que deben ser tenidas en cuenta para su valoración:

1.- Antes de celebrarse el arrendamiento, el arrendatario (NOGALCEJO S.L) ya tenía derecho a usar la cosa, pues ese derecho le fue concedido por el dueño de la misma (MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U) antes de que el arrendador (MENCAN S.C) hubiera siquiera nacido a la vida jurídica (recuérdese que MENCAN S.C no nació hasta que quedó perfeccionada la franquicia y que, por tanto, incluso la cesión del local y venta de mobiliario a la futura MENCAN SC fueron pactadas por NOGALCEJO S.L).

2.- El arrendador no tiene facultad para decidir si arrienda o no la cosa. Está obligado a arrendarla necesariamente so pena de poder perder su derecho.

3.- El arrendador no tiene facultad para elegir la persona del arrendatario. Está obligado a ceder la cosa a un determinado arrendatario, so pena de poder perder su derecho.

4.- El arrendador no solo asume las obligaciones propias de su posición en el arrendamiento que celebra, sino también otras cargas que pesan sobre el arrendatario por razón de negocios celebrados por este con terceros ajenos al arrendador: MENCAN S.C afianza solidariamente el cumplimiento de las obligaciones que recaen sobre NOGALCEJO S.L en las relaciones de ésta con MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U.

5.- Igualmente, el arrendatario asume obligaciones que no son las propias de tal condición, sino que nacen de las relaciones del arrendador con terceros: NOGALCEJO S.L se constituye en fiador de MENCAN S.C a favor de MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U por razón de los contratos suscritos entre estas dos entidades.

6.- La subsistencia del propio derecho del arrendador se hace depender incluso de la voluntad del arrendatario. Como se ha visto, si NOGALCEJO S.L decidiera no abrir el establecimiento en el plazo de tres meses, MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U podría rescindir los contratos celebrados con MENCAN S.C, reteniendo en este caso las cantidades ya cobradas. Además, cualquier incumplimiento de NOGALCEJO S.C en sus obligaciones con MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U otorga a ésta el derecho a rescindir los contratos celebrados con MENCAN S.C.

7.- Del mismo modo, la subsistencia del derecho del arrendatario se hace depender de la voluntad del arrendador: cualquier incumplimiento de MENCAN S.C en sus obligaciones con MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U otorga a ésta el derecho a rescindir los contratos celebrados con NOGALCEJO S.C.

Expuestas estas consideraciones no cabe sino concluir que el arrendamiento que se formaliza entre MENCAN S.C y NOGALCEJO S.L es una operación incardinada dentro de otra más amplia, cual es el negocio de franquicia, y que no puede tener existencia ni razón fuera de dicho negocio. De manera que, cuando la Inspección actuaria se separa de los métodos generales de valoración previstos en el artículo 16.4.1º TRLIS no lo hace de una forma arbitraria o sin justificación como sugiere el obligado tributario en su escrito de alegaciones (ALEGACIÓN CUARTA) que dice que lo hace "...basándose en elucubraciones, sin aportar ningún dato o prueba concreta" sino que, en el informe que acompaña al acta de disconformidad expone las razones que justifican la aplicación de la elección de dicho método de valoración y es en cambio el obligado tributario el que se limita a cuestionar y desacreditar dicho método pero sin aportar criterio objetivo alguno ni argumento que lo ampare.

El obligado tributario ha manifestado que la valoración ha sido realizada por la entidad de acuerdo con el método del precio libre comparable (art. 16.4.1º a L.I.S), tomando como referencia el contrato de una nave industrial, destinada a supermercado, entre la empresa ROI 314159 PI S.L. y BON PREU S.A.U. (INMOMERCA); y un dictamen e informe pericial de un agente de la propiedad inmobiliaria, colegiado en el Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria de Alicante, documentos ambos que aporta. Sin embargo, las peculiaridades apreciadas en el presente caso impiden compararlo con un negocio autónomo como pretende el obligado tributario, en el que

las partes no están sujetas a las limitaciones y cargas que existen en la operación a valorar, y por tanto no puede ser tenido en cuenta a los efectos pretendidos por el interesado.

La formalización del arrendamiento entre NOGALCEJO S.L y MENCAN S.C no es un negocio independiente ni autónomo, por lo que presenta especiales condicionantes que dificultan poder encontrar transacciones de similar naturaleza en el mercado abierto. Es por ello, que a juicio de la inspección, y para poder valorar el citado arrendamiento de forma aislada al negocio complejo del que forma parte, deberían ser descartados los métodos previstos en el artículo 16.4.1º L.I.S por estar basados en la comparación de operaciones idénticas o similares, ya sea a nivel de precios (método del precio libre comparable) o de márgenes económicos (métodos del coste incrementado y del precio de reventa).

Y ello, con independencia de que el negocio complejo en el que se integra el arrendamiento en cuestión sí pueda ser valorado en su conjunto de manera fiable, pues para la explotación en régimen de franquicia de un establecimiento comercial de parecida condición al nuestro podría ser perfectamente factible encontrar varios oferentes y demandantes.

Pues bien, en estos casos de dificultad en la obtención de valores fiables, y en consonancia con el principio de prudencia que debe informar la valoración de estas operaciones, (exposición de motivos Ley 36/2006, de 29 de noviembre) el Plan General de Contabilidad aboga por utilizar como criterio el coste de adquisición o producción:

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción minorado en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.(Primera parte, Marco Conceptual de contabilidad, 6º Criterios de Valoración, 2 Valor Razonable).

En definitiva, según la norma contable, la operación que MENCAN S.C factura a NOGALCEJO S.L debería valorarse por el precio de coste.

A esta misma conclusión se llega si utilizamos como criterio el método del precio libre comparable, pero no sobre la operación parcial de arrendamiento, sino sobre el negocio en su conjunto.

En efecto, teniendo en cuenta que NOGALCEJO S.L y MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U celebraron el negocio como partes independientes en condiciones de libre competencia, el precio acordado por ellas para explotar el negocio podría ser considerado en nuestro caso como un verdadero valor normal de mercado del conjunto de la operación.

Sin embargo, como consecuencia de la facturación emitida por MENCAN S.C, NOGALCEJO S.L está soportando por el negocio un coste muy superior al precio de mercado que ella mismo pactó con MUSGRAVE S.A.U. Dicho de otra forma, si nos atenemos a la propuesta del obligado tributario, la valoración de uno de los componentes del negocio sería incluso superior a la del negocio en su totalidad.

Sin embargo, a juicio de la inspección, para la tarea que nos ocupa hemos de respetar un límite: la suma de los valores individuales de las operaciones que conforman el negocio complejo (uso de inmovilizado material y de propiedad industrial) no puede exceder del valor pactado por las partes, que es el razonable de mercado, para la operación en su conjunto. Asimismo, y dada la difícil aplicación de los métodos especificados en las letras a), b) y c) del artículo 16.4.1º L.I.S para valorar la parte del negocio consistente en el arrendamiento de industria , podría considerarse apropiado el método detallado en la letra a) del art. 16.4.2º L.I.S :

(..).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 (...).

El informe complementario al acta de liquidación de Nogalcejo S.L dispone en la parte que nos interesa,

"(...) Como ha quedado expuesto la formalización del arrendamiento entre Nogalcejo y Mencan no es un negocio independiente y autónomo por lo que presenta especiales condicionantes que dificultan poder encontrar transacciones de similar naturaleza en el mercado abierto. Es por ello que a juicio de esta inspección y para poder valorar el citado arrendamiento de forma aislada al negocio complejo del que forma parte, deberían ser descartados los métodos previstos en el artículo 16.4.1 LIS por estar basados en operaciones idénticas o similares ya sea a nivel de precios (método de libre precio libre comparable) o de márgenes económicos (métodos del coste incrementado y del precio de reventa).

Y ello, con independencia de que el negocio complejo en el que se integra el arrendamiento en cuestión sí pueda ser valorado en su conjunto de manera fiable pues para la explotación en régimen de franquicia de un

establecimiento comercial de parecida condición al nuestro podría ser perfectamente factible encontrar varios oferentes y demandantes.

Pues bien, en estos casos de dificultad en la obtención de valores fiables y en consonancia con el principio de prudencia que debe informar la valoración de estas operaciones como arriba se indicó, (exposición de motivos de la Ley 36/2006) el Plan General de Contabilidad aboga por utilizar como criterio el coste de adquisición o producción:

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes reseñados se valorarán según proceda por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción minorando en su caso por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan (Primera parte, marco conceptual de contabilidad, 6ª Criterios de Valoración, 2 Valor Razonable).

En definitiva según la norma contable, la operación que Mencan S.C factura a Nogalcejo S.L debería valorarse por el precio de coste . A esta misma conclusión se llega si utilizamos como criterio el método del libre precio comparable pero no sobre la operación parcial de arrendamiento, sino sobre el negocio en su conjunto.

En efecto, teniendo en cuenta que Nogalcejo S.L y Musgrave España SAU celebraron el negocio como partes independientes en condiciones de libre competencia, el precio acordado por ellas para explotar el negocio podría ser considerado en nuestro caso como un verdadero valor normal del mercado del conjunto de la operación. Sin embargo, como consecuencia de la facturación emitida por Mencan S.C, Nogalcejo S.L está soportando por el negocio un coste muy superior al precio de mercado que ella misma pactó con Musgrave SAU.

Dicho de otra forma, si nos atenemos a la propuesta del obligado tributario, la valoración de uno de los componentes del negocio sería incluso superior a la del negocio en su totalidad.

Sin embargo, a juicio de la inspección para la tarea que nos ocupa hemos de respetar un límite: la suma de los valores individuales de las operaciones que conforman el negocio complejo (uso de inmovilizado material y de propiedad industrial) no puede exceder del valor pactado por las partes que es el razonable de mercado, para la operación en su conjunto.

Asimismo y dada la difícil aplicación de los métodos especificados en las letras a), b) y c) del artículo 16.4.1º LIS para valorar la parte del negocio consistente en el arrendamiento de industria, podría considerarse apropiado el método detallado en la letra a) del artículo 16.4.2º LIS . (...)

Según este método habría que calcular en qué medida ha contribuido cada una de las partes vinculadas en la obtención del resultado común y como se retribuiría a cada parte vinculada su porción de esfuerzo en la obtención de dicho resultado si estuviésemos en condiciones normales de mercado.

En nuestro caso habría que precisar en qué ha contribuido Mencan S.C al resultado de la explotación de supermercado y valorar esa contribución. Dicho de otra forma, cuantificar el valor añadido por Mencan S.C en el negocio.

Pues bien, como hemos visto en el apartado referente a las características del negocio, la intervención de Menan S.C es puramente formal y no añade valor alguno a la operación que deba ser retribuido.

A juicio de la inspección, Nogalcejo S.L únicamente paga a Mencan S.C un sobreprecio porque con ello, indirectamente obtiene un beneficio fiscal y no porque retribuya servicio alguno que le proporcione utilidad.

Por tanto, tampoco desde esta perspectiva estaría justificada una facturación por encima del precio de coste que ha sido detallado en apartados anteriores".

ACTA DE LIQUIDACIÓN DE NOGALDIS S.A

" Tercero .- Cuestiones que plantea el expediente. Del examen del expediente se desprende que la cuestión planteada y que debe ser resuelta es la siguiente: si procede la rectificación de la autoliquidación presentada por el obligado tributario por el concepto IS del ejercicio 2011/12/13, minorando la base imponible al corregir las imputaciones de resultado positivo efectuadas por la sociedad civil MENCAN S.C (J54558473), entidad ésta en régimen de atribución de rentas cuyo capital pertenece al obligado tributario en un cincuenta por ciento.

Dicha regularización adopta como fundamentación legal el contenido de los siguientes preceptos tanto del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el textorefundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, así como de la LGT. Las sociedades NOGALDIS S.A (A43707504) y ALGACEJO S.L (B77278782) constituyeron la sociedad NOGALCEJO S.L, con fecha 30/09/2010, siendo partícipes por partes iguales. El 15/04/2011, NOGALCEJO S.L celebró con MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U un contrato de franquicia cuyo objeto es descrito con el siguiente tenor: El FRANQUICIADOR concede al FRANQUICIADO, durante el periodo de vigencia del presente contrato el derecho a explotar el establecimiento sito en Urbanización Torreblanca, Calle Ulises 1, del Municipio de Torrevieja (Alicante), de acuerdo con el sistema de franquicia DIALPRIX y a usar con carácter no

exclusivo la marca y logotipo de DIALPRIX y todo el material que le sea facilitado por el FRANQUICIADOR, bajo las condiciones establecidas en este documento.

Por el uso de la marca y demás derechos de propiedad industrial se pactó el abono de un canon en los términos que se describen en el propio documento principal del contrato, pero la cesión del uso del establecimiento mercantil y la del mobiliario del comercio se formalizó a favor de la sociedad civil MENCAN S.C (J54558473), constituida también por NOGALDIS S.A y ALGACEJO S.L por partes iguales el 31/03/2011, y cuyo nacimiento a la vida jurídica no surtiría efectos sino desde la fecha en que se adquiere a Musgrave S.A.U el supermercado sito en Torrevieja (Alicante) prevista para el quince de abril de dos mil once (clausula quinta del contrato de constitución de MENCAN S.C).

De esta forma, también con fecha 15/04/2011 MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U formalizó con MENCAN S.C dos documentos anexos al contrato de franquicia: un subarriendo del local de negocio arriba descrito (MUSGRAVE era arrendataria del mismo y lo subarrendó), y una venta a plazos con interés de las instalaciones y mobiliario existentes en el local.

De acuerdo con esta operativa, MENCAN S.C viene pagando mensualmente a MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U el alquiler del local comercial así como una cuota por la compra a plazos de mobiliario e instalaciones. Por su parte, MENCAN.SC factura a NOGALCEJO S.L una cantidad mensual en concepto de arrendamiento de industria, que, resulta notablemente superior tanto a la cuantía de los pagos que MENCAN S.C realiza a MUSGRAVE ESPAÑA S.A.U como al coste que para MENCAN S.C supone el arrendamiento del local y la amortización de las instalaciones y mobiliario adquiridos a plazos.

El día 19/12/2016 fue incoada a NOGALCEJO S.L acta A02 72748822, confirmada mediante acuerdo de la Inspectoría Regional Adjunta notificado el 14/02/2017, concluyéndose por la inspección que los importes facturados por MENCAN S.C a NOGALCEJO S.C excedían de su valor de mercado a tenor de lo dispuesto en los artículos 16 y ss L.I.S en relación con las operaciones vinculadas que allí se describen.

El exceso de ingresos facturado por MENCAN S.C a NOGALCEJO S.L y regularizado por la inspección en el impuesto sobre sociedades de esta última entidad ha sido el siguiente: AÑO 2011 AÑO 2012 AÑO 2013 53.284,52 81.243,25 89.164,39

Según establecen los artículos 86 a 89 de la L.I.R.P.F , las sociedades civiles tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, no tributarán por el impuesto sobre sociedades, y atribuirán a sus socios o partícipes las correspondientes rentas, siendo éstos los que deberán tributar por las mismas con arreglo a su naturaleza.

Es sabido que NOGALDIS S.A ostenta la titularidad del 50 por ciento del capital de la sociedad civil MENCAN S.C y, por tanto, le tiene que ser atribuida la mitad de la renta obtenida por MENCAN, que será determinada conforme a las reglas del impuesto sobre sociedades (art. 89.1.1ª a L.I.R.P.F). Como ha quedado expuesto, MENCAN S.C ha realizado operaciones comerciales con la entidad vinculada NOGALCEJO S.L, que han sido objeto de comprobación tributaria. Como consecuencia de la actuación de la Administración en los términos del artículo 16 L.I.S , se ha minorado el valor de las operaciones y se ha aumentado la base imponible del impuesto sobre sociedades de

NOGALCEJO S.L.

Según dispone el artículo 16.1.2º L.I.S 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.

A la vista de este precepto, resulta pertinente restar los excesos de valoración expuestos del resultado de explotación obtenido por MENCAN S.C y, por tanto, debe ser igualmente minorado el resultado positivo imputado por esta sociedad a sus socios, habida cuenta de su condición de entidad en régimen de atribución de rentas.

Consecuentemente, siendo partícipe NOGALDIS S.A en un 50 por ciento del capital de MENCAN S.C, la base imponible de NOGALDIS S.A debe ser minorada en la mitad de los excesos de valoración arriba indicados. Esto es, procede minorar la base imponible de NOGALDIS S.A en los siguientes importes (...)

Quinto. *Imposibilidad de usar un medio no previsto expresamente en el artículo 16 del TRLIS 4/2004 que se vio modificado por la Ley 36/2006 de Medidas para la Protección del Fraude Fiscal .*

El análisis de esta controversia, que creemos debe provocar la estimación del recurso, será desglosado atendiendo a varios aspectos que se ponen de relieve del examen del acuerdo de liquidación tanto de la actora como de la mercantil Nogalcejo S.L de la que trae causa la liquidación que ahora nos ocupa.

Hemos de partir del hecho de que en los citados acuerdos de liquidación y actas sin conformidad (con sus informes complementarios) la Administración reconoce que no está aplicando en la valoración de la operación que

nos ocupa, ninguno de los métodos de valoración previstos en el artículo 16 del TRLIS 4/2004 tras la modificación operada en el año 2006.

Comienza indicando cuales son los métodos de valoración que admitía el artículo 16 del TRLIS vigente al momento de los hechos y tras señalar que los métodos indicados en el artículo 16.4.1 TRLIS son preferentes a los previstos en el artículo 16.4.2 TRLIS señala que en la valoración de esta operación se ha utilizado el "coste de adquisición o producción".

Este método no está previsto de forma expresa en el citado artículo 16 del TRLIS.

A continuación, la propia inspección tributaria tanto en el acta sin conformidad como en el acuerdo complementario señala que los métodos previstos en el artículo 16.4.1 TRLS deben ser excluidos.

A renglón seguido, indica que podría considerar apropiado el uso del método previsto en el artículo 16.4.2.a del TRLS.

No cabe duda que en la liquidación sometida a examen no se está aplicando ninguno de los métodos previstos en el artículo 16.4.1 y 2 desde el momento en que además de los términos en que se redacta la misma, así como las actas de disconformidad, el propio TEARM se centra en validar la actuación de la inspección de tributos por haber aplicado el método del coste de adquisición y producción que no se encuentra previsto en la norma aplicable, sin que en ningún momento se haga referencia a la posible incardinación del citado método en alguno de los previstos en la normal de modo expreso, si no que se pretende su validación a pesar de ser un método no previsto en la norma.

Del mismo modo, la contestación a la demanda se centra en la validez de la liquidación sobre la base del método de "valor contable de la operación" al ser un valor "razonable" sin referir en ningún momento la incardinación o subsunción de este método en alguno de los legalmente previstos aseverando que procede su aplicación a pesar de no estar recogido en la Ley.

Desglosaremos la controversia en los siguientes aspectos;

- Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los medios de valoración aplicables.

Para validar la liquidación llevada a cabo por la Inspección el TEARM cita y transcribe la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2013 (Recurso 1255/2011) que, a su entender, permite aplicar un método de valoración no previsto en la norma legal.

La Sala no llega a la misma conclusión.

Hemos de partir del hecho de que en la meritada Sentencia se trataba de valorar la debida o indebida aplicación del antiguo artículo 16.3 de la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades.

Este precepto, preveía 4 formas de concreción del precio del valor de una operación vinculada. Una primera relativa al precio de mercado del bien o servicio y otras tres formas, subsidiarias de la anterior.

En la Sentencia citada por el TEARM el Tribunal Supremo desestima la alegación del recurrente en casación consistente en que no se había utilizado por la Administración Tributaria ninguno de los métodos subsidiarios de valoración y por ello la valoración era nula.

La respuesta del Tribunal Supremo a esa alegación es que a pesar de no haberse utilizado ninguno de los métodos supletorios de valoración del artículo 16.3 examinado, el método utilizado por la administración era razonable, pero porque con el mismo se cumplía la aplicación del método de valoración preferente previsto en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 que era el del valor de mercado.

Es decir, en la Sentencia indicada, el Tribunal supremo rechaza la alegación del actor al entender que el método utilizado por la Administración se corresponde con uno de los métodos legalmente previstos en la norma, que además tiene carácter preferente de su aplicación y por ello desestima la alegación.

En el supuesto sometido a enjuiciamiento, consideramos que no es esto lo que ocurre.

Lo hemos reiterado más arriba y es que tanto las actas sin conformidad, sus informes complementarios, la liquidación, el propio TEARM y la contestación a la demanda, parten de un supuesto diferente como es el de admitir que el método utilizado no se encuentra entre los previstos en el artículo 16.4 TRLIS y no efectúan ninguna labor tendente a incardinar el método utilizado en alguno de los legalmente previstos, limitándose a validar su uso por considerarlo "razonable".

Creemos que tiene aplicación al caso de autos la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2017, recurso 2970/2015 , (citada por la actora en su escrito de demanda) en la que se indica que los métodos de valoración previstos en el artículo 16.3 de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades, son una lista jerarquizada en la que se agotan los posibles métodos disponibles para la administración a la hora de establecer el valor de mercado de las operaciones a las que se ha aplicado.

En ese supuesto, ante la aplicación de un método no aplicable al haber sido introducido por reforma legislativa posterior (precisamente la Ley 36/2006) el Tribunal Supremo estima el recurso y anula la liquidación, indicando a la Sala de instancia "Tal concluyente mandato normativo debió serle suficiente a la Sala de instancia para invalidar las liquidaciones impugnadas, al ser estas fruto del empleo retroactivo de un método de valoración aún no vigente al tiempo de los respectivos devengos del impuesto (...)".

A nuestro juicio, el Tribunal Supremo señala en esta Sentencia que no pueden aplicarse métodos de valoración diferentes a los previstos en la norma al momento del devengo del impuesto y como ya hemos visto, las propias resoluciones administrativas que nos ocupan reconocen que han aplicado un método diferente a los previstos legalmente lo que nos lleva a la conclusión, sin perjuicio de lo que ahora se dirá que el recurso debe ser estimado.

- Contenido del artículo 16.4 del TRLIS 4/2004 frente al artículo 18 de la Ley 27/2014 . Referencia errónea del acta de disconformidad al contenido del artículo 18 de la Ley 27/2014 .

En consonancia con lo aseverado más arriba, parece necesario señalar que el artículo 16.4 del TRLIS aplicable al caso de autos, se limita a recoger tres medios de valoración aplicables con carácter preferente y dos métodos aplicables de forma subsidiaria a los anteriores, sin que dicho precepto, contenga una cláusula de cierre que permita hacer uso de un método de valoración diferente.

Diferente ocurre con el actual artículo 18 de la Ley 27/2014 reguladora del impuesto de sociedades que, tras recoger cinco métodos de valoración, termina con una cláusula de cierre que dispone "Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia".

Dejamos constancia de esta discordancia entre ambos preceptos pues en el acuerdo de liquidación de Nogalcejo S.L (y después en el de Nogaldís S.A) se transcribe el contenido del artículo 18.4 LIS 27/2014 in fine (lo hemos recogido más arriba) para motivar la utilización de un medio de valoración no previsto por la Ley, pero como hemos dicho, esa posibilidad no estaba prevista en el artículo 16.4 del TRLIS 4/2004 aplicable al caso en la fecha del devengo, razón por la que esa aseveración del acuerdo de liquidación no se corresponde con la norma aplicable y a nuestro juicio ahonda en la estimación del recurso.

- Artículo 16 del Real Decreto 1777/2004 del Impuesto de Sociedades .

La liquidación de Nogaldís S.A hace referencia al contenido del artículo 16 del Reglamento del impuesto para sustentar la validez de la misma.

Sin embargo, si examinamos el contenido del artículo 16 se advierte que el mismo explica en su apartado segundo cuales son los parámetros a tener en cuenta para determinar si dos operaciones son equiparables a efectos de valoración.

Admitido esto, el artículo 16.5 del RD 1777/2004 dispone "El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto , el método de valoración más adecuado".

Es decir, es cierto que deben utilizarse los parámetros previstos en el artículo 16.2 como elementos de comparabilidad de operaciones, pero una vez utilizados estos parámetros, el propio artículo 16.5 del RD 1777/2004 indica que se utilizará el método de valoración más adecuado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.4 del TRLIS. En consecuencia, habrán de respetarse los métodos de valoración allí previstos y no utilizarse uno diferente a los legalmente recogidos.

- Exposición de motivos de la Ley 36/2006 en lo que a operaciones vinculadas se refiere.

La Sala considera que tampoco procede aplicar el método de valoración empleado por la Demandada sobre la base de la exposición de motivos de la Ley 36/2006.

Coincidimos en la consideración que hace la demanda sobre el valor dado por la jurisprudencia a las exposiciones de motivos de disposiciones con rango de Ley y solo cabría añadir, que si bien no tienen valor normativo si tienen un indudable valor interpretativo.

Ahora bien, este valor interpretativo debe utilizarse siempre dentro de la aplicación de los preceptos que la propia norma recoge. Entendemos que ello es diferente a lo que aquí se pretende, que es dejar de lado el contenido del precepto y usar al margen del mismo lo dispuesto en la exposición de motivos que como decimos, no tiene valor normativo por sí mismo y solo podrá tener valor interpretativo siempre dentro del respeto al tenor del precepto aplicable.

Tampoco consideramos que pueda tener cabida la aplicación de los criterios de la OCDE al caso de Autos y es que, como bien señala el actor, tales criterios en el momento del devengo del tributo, preveían exactamente los medios de valoración que a la postre recogió el artículo 16 TRLIS que nos viene ocupando y no uno diferente a ellos.

Queremos llamar la atención sobre el hecho de que los medios previstos en el artículo 16 TRLIS prevén la posibilidad de efectuar la valoración, primero sobre comparaciones con operaciones "idénticas y similares" para más adelante validar cada uno de ellos si se efectúan sobre operaciones "equiparables". Incluso, los métodos prevén la posibilidad de efectuar correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Sin embargo, a pesar de estas amplias posibilidades dentro del uso de cualquiera de los métodos previsto por la Ley, la inspección admite no aplicar ninguno de los criterios legalmente previstos rechazando la posibilidad de realizar la comparación sobre circunstancias asimilables o efectuando correcciones a las mismas y se centra en utilizar un método de valoración no previsto por la Ley.

Entendemos por tanto que tampoco este argumento puede sostener la validez del acto recurrido lo que nos conduce a estimar el recurso interpuesto.

Sexto. Costas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA procede la imposición de costas a la Administración demandada.

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por NOGALDIS S.A representado por la Procurador Sr. Giménez García frente a la Resolución, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, con fecha 8 de septiembre de 2020, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por mi representada contra un acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2013, por un importe total de 0,00 euros (reclamación número 51-00884-2017, 51-01341-2017, 51-01342-2017) que anulamos por no ser ajustada a derecho y todo ello con expresa condena en costas a la Administración demandada.

La presente sentencia solo será susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el art. 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el art. 86.3 podrá interponerse, en su caso, recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, 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.