

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092657

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia 62/2024, de 31 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 680/2022

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. *Procede la anulación del acto, no la retroacción.* La sociedad titular de una serie de inmuebles cedió el uso y disfrute gratuito de los mismos tanto sus socios como familiares de éstos, sin que dicha cesión se ajustase al valor de mercado. Y la Inspección estimó que el valor de mercado, como mínimo, podría razonablemente corresponderse con el alquiler de dichos inmuebles es de 32.824,00 euros en 2016 y de 42.438,57 euros en 2017, emitiendo liquidación conforme a dichos valores. El sujeto pasivo interpuso reclamación económico-administrativa interesando que se anulase la valoración al haberse determinado el valor de mercado siguiendo un método incorrecto al considerar que la base imponible es igual a la renta de alquiler sin admitir sustracción de gastos. El TEAR estimó la argumentación referida a la deficiente valoración acordando la retroacción de actuaciones para que «la Administración motive suficientemente el valor de mercado del arrendamiento». La sociedad invoca que no se solicitó al TEAR que acordase una retroacción de actuaciones, ni fue alegada indefensión, sino que se solicitó directamente la anulación del Acuerdo en este punto. Considera la Sala que debe accederse a la anulación de la liquidación por regularización por el uso de los inmuebles y no simple retroacción. Sin perjuicio de que le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito. **IS. Base imponible. Incrementos no justificados de patrimonio. Activos ocultos y deudas inexistentes.** La entidad aportó ante la Inspección y ante el TEAR diversa documentación con la que trataba de acreditar el traspaso de fondos de unas entidades vinculadas a la aquí recurrente así como la devolución de las cantidades a su procedencia por parte de ésta. No obstante, el carácter disperso de dicha documentación, en especial al no vincular los traspasos de las cantidades devueltas con las concretas transferencias de origen, motivó la desestimación por falta de prueba. Ahora bien, con la base de la misma documentación aportada en fase administrativa (en particular, libros contables y extractos bancarios) la parte recurrente ha aportado a estos autos un informe pericial contable al objeto de verificar el origen y destino de los importes ingresados en efectivo en la entidad recurrente y que son objeto de regularización por parte de la AEAT correspondientes al ejercicio 2016 y 2017. En concreto 85.250 euros en el ejercicio 2016 y de 40.000 euros en el ejercicio 2017. Para los ingresos en efectivo del año 2016, el informe analiza los 9 ingresos en efectivo en la cuenta de la sociedad. Para cada uno de los ingresos se justifica su origen en la salida de fondos de la empresa vinculada. El informe indica que las aportaciones a la ahora recurrente están contabilizadas, tanto en la entidad receptora como en la que realiza la aportación. Y lo mismo con las devoluciones, pudiendo vincularse las cantidades aportadas con las luego devueltas, existiendo coincidencias temporales en las que están debidamente contabilizadas en las dos entidades. El informe analiza cada operación por separado y prueba como cada aportación tiene su correspondiente devolución, con desglose de cantidades y fechas. Por tanto, debe estimarse acreditado que las imposiciones en efectivo de 2016 no constituyeron ingresos para la sociedad, sino depósitos reintegrables y reintegrados. No puede afirmarse lo mismo con respecto a las operaciones de 2017 (dos ingresos de 20.000 € cada uno) en los que dichos ingresos en efectivo se realizaron a cargo del socio. Como quiera que el socio tributa en régimen de estimación objetiva y no es necesaria la llevanza de contabilidad, no se puede verificar la devolución, aunque supone que seguiría la misma mecánica de las anteriores. En consecuencia, no se puede tener por acreditada la devolución de las cantidades referidas al ejercicio 2017, con lo que el recurso frente a la resolución del TEAR debe estimarse parcialmente, acordarse retroacción de actuaciones para que se realice una nueva liquidación en la que únicamente se computen como ingresos los correspondientes al ejercicio 2017.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 191.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 121.

PONENTE:

Don Fernando Socias Fuster.

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA SENTENCIA: 00062/2024

Equipo/usuario: PGV Modelo: N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA

PLAÇA DES MERCAT, 12 Correo electrónico: tsj.contencioso.palmademallorca@justicia.es

N.I.G: 07040 33 3 2022 0000632 Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000680 /2022

Sobre: HACIENDA ESTATAL De ALVAJARA GESTION SL

ABOGADO CRISTOBAL SASTRE JUAN PROCURADOR PEDRO PUIGDELLIVOL ALOU

Contra TEAR DE BALEARES - SEDE PALMA DE MALLORCA TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA

En Palma, a 31 de enero de 2024.

PRESIDENTE

D. Fernando Socias Fuster

MAGISTRADO/A

D. Francisco Pleite Guadamillas
D^a Alicia Esther Ortuño Rodríguez

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears ha conocido de los autos Nº 680/2022 dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de la entidad ALVAJARA GESTION,S.L. y actuando como Administración demandada la General del ESTADO.

Constituye el objeto del recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears (en adelante TEARIB), de fecha 27 de julio de 2022, dictada en las reclamaciones acumuladas nº NUM000; NUM001; NUM002; NUM003; NUM004; NUM005; NUM006 y NUM007, interpuestas contra:

*El acuerdo de liquidación derivado del acta firmada en disconformidad dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Illes Balears por el IS, períodos impositivos 2016 y 2017. Que se desestima

* El acuerdo de liquidación derivado del acta firmada en disconformidad dictado por la misma Oficina Gestora relativa a las operaciones vinculadas del IS en los períodos 2016 y 2017. Que se estima ordenando la retroacción de actuaciones.

* Los acuerdos sancionadores derivados dictados por la misma Oficina Gestora respecto a los mismos conceptos tributarios y períodos impositivos. Se inadmite por extemporaneidad el acuerdo sancionador por las infracciones tributarias asociadas a la regularización de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria y queda imprevuzgado el acuerdo sancionador por las infracciones tributarias asociadas a la regularización de las operaciones vinculadas.

La cuantía se fijó en 100.456,62 €

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando Socias Fuster.

ANTECEDENTES PROCESALES

Primero.

Interpuesto el recurso en fecha 27 de octubre de 2022, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico, el acto administrativo impugnado, y anule los acuerdos recurridos, así como las liquidaciones y sanciones.

Tercero.

Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba y practicada la propuesta, fue declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, y se señaló para la votación y fallo, el día 30.01.2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Planteamiento de la cuestión litigiosa.*

Como antecedentes fácticos, importa destacar:

1º) Como consecuencia de las actuaciones inspectoras en relación al Impuesto sobre Sociedades de la entidad recurrente, se dictaron dos acuerdos de liquidación derivados de actas de disconformidad para los períodos impositivos de 2016 y 2017:

i) Uno, en el que se regulariza la operación vinculada que ha precisado comprobar el valor de mercado del arrendamiento declarado (número de referencia NUM008). En el mismo se cuestiona la valoración a valor de mercado de la cesión de inmuebles efectuada por la sociedad recurrente a los miembros de la familia Julia y su integración en la base imponible del Impuesto. La sociedad es titular de una serie de inmuebles que usan y disfrutan de manera gratuita tanto sus socios como familiares de éstos, lo que no se ajusta al valor de mercado, estimándose que el valor de mercado que, como mínimo, podría razonablemente corresponderse con el alquiler de dichos inmuebles es de 32.824,00 euros en 2016 y de 42.438,57 euros en 2017.

ii) Otro, en el que se regularizan la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, incluidos los recogidos en la anterior liquidación provisional (número de referencia NUM009). En particular, al constatar la Inspección la existencia de una serie de imposiciones en efectivo por importe de 85.250 euros en el ejercicio 2016 y de 40.000 euros en el ejercicio 2017, " respecto de los cuales, no se ha aportado ningún documento que relacione dichas anotaciones con los ingresos comprobados por la Inspección ni se ha aportado documentación alguna que permita acreditar la existencia previa de una realidad negocial que lo justifique y ampare"

2º) Como derivado de lo anterior se incoaron sendos procedimientos sancionadores que concluyeron con dos acuerdos sancionares por infracción infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT calificada como muy grave para la primera y grave para la segunda.

Los dos acuerdos sancionadores fueron notificados el 21.12.2020 no interponiéndose reclamación económico-administrativa frente a los mismos hasta el 21.04.2021.

3º) Mediante la resolución del TEARIB que aquí se recurre se resolvieron las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra las liquidaciones y sanciones, en los siguientes términos:

i) Se estima la reclamación interpuesta, anulando el acuerdo de liquidación en el que se regulariza la operación vinculada, ordenando la retroacción de actuaciones para que se motive suficientemente la valoración realizada de acuerdo a lo expuesto en el fundamento jurídico quinto de dicha resolución.

ii) Se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación en el que se regularizan la totalidad de los elementos de la obligación tributaria por los motivos expuestos.

iii) Se inadmite por extemporaneidad el acuerdo sancionador por las infracciones tributarias asociadas a la regularización de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

iv) Queda imprejuizado el acuerdo sancionador por las infracciones tributarias asociadas a la regularización de las operaciones vinculadas.

En la demanda se pretende la anulación de las liquidaciones y sanciones en base a los siguientes argumentos:

1º) Respecto al acta A02 NUM008 (regularización por el uso de los inmuebles) que el TEARIB anula por no estar suficientemente motivada la valoración de esta operación vinculada, procede su íntegra anulación porque esta deficiencia de valoración se traduce en que no se ha acreditado que proceda la regularización. ALVAJARA GESTIÓN SL no solicitó al TEAR que acordase una retroacción de actuaciones, ni fue alegada indefensión, se solicitó directamente la anulación del Acuerdo en este punto

2º) En cuanto al acta A02 NUM009 sobre la regularización de ingresos en efectivo, sí se acreditó de forma suficiente el origen de las imposiciones en efectivo, así como su devolución a las entidades y personas que realizaron las aportaciones.

3º) Como consecuencia de la anulación de las liquidaciones, deben anularse las sanciones derivadas.

Segundo. Acta A02 NUM008 (regularización por el uso de los inmuebles).

Ya se ha indicado que la misma deriva de que la sociedad titular de una serie de inmuebles cedió el uso y disfrute gratuito de los mismos tanto sus socios como familiares de éstos, sin que dicha cesión se ajustase al valor de mercado. Y la Inspección estimó que el valor de mercado, como mínimo, podría razonablemente corresponderse con el alquiler de dichos inmuebles es de 32.824,00 euros en 2016 y de 42.438,57 euros en 2017, emitiendo liquidación conforme a dichos valores.

El sujeto pasivo interpuso reclamación económico-administrativa interesando que se anulase la valoración al haberse determinado el valor de mercado siguiendo un método incorrecto al considerar que la base imponible es igual a la renta de alquiler sin admitir sustracción de gastos.

Como se ha indicado, el TEAR estimó la argumentación referida a la deficiente valoración como consecuencia de acudir al valor catastral de los inmuebles multiplicado por índices y no de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. Por ello acuerda la retroacción de actuaciones para que "la Administración motive suficientemente el valor de mercado del arrendamiento".

Frente a dicho acuerdo de retroacción la sociedad invoca que ALVAJARA GESTIÓN SL no solicitó al TEAR que acordase una retroacción de actuaciones, ni fue alegada indefensión, sino que se solicitó directamente la anulación del Acuerdo en este punto.

Con respecto al carácter sustantivo o formal de las deficiencias en la valoración y su consecuencia en la procedencia de la anulación o mera retroacción de actuaciones, nos remitimos a lo resuelto por esta Sala en sentencia núm. 868/2023, de 8 de noviembre (ECLI:ES:TSJBA:2023:1515), en la cual argumentamos:

"SEGUNDO. La doctrina jurisprudencial sobre el alcance del recurso contencioso-administrativo contra resolución de los tribunales económico-administrativos que acuerdan la estimación parcial de la reclamación, con retroacción de actuaciones.

Podría plantearse que, una vez anulada la valoración y la liquidación inicial no existía acto administrativo que impugnar, por lo que procedía declarar inadmisibles -o desestimar- el contencioso, sin perjuicio de la posibilidad de impugnar la nueva valoración y liquidación que se dicten en sustitución de las anuladas.

No obstante, el Tribunal Supremo tiene reiterada la doctrina conforme a la cual, aunque el Tribunal administrativo anule las liquidaciones, el recurso contencioso-administrativo no ha perdido su objeto pues perdura el interés legítimo de quien instó la reclamación en que por el órgano jurisdiccional se examinen y resuelvan las

pretensiones y motivaciones sustanciales alegadas en las reclamaciones y rechazadas por el tribunal económico-administrativo.

Concretamente, la STS núm. 1550/2022, de 22 de noviembre (ECLI:ES:TS:2022:4385) con remisión a la núm. 504/2020, de 19 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:1276) fija los siguientes criterios interpretativos:

"1.- Una resolución de un tribunal económico-administrativo parcialmente estimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación y/o sancionadores practicados por la Inspección tributaria, aunque anule las liquidaciones y sanciones cuestionadas, es susceptible de recurso contencioso-administrativo, que no ha perdido su objeto, pues perdura el interés legítimo de quien instó la reclamación en que por el órgano jurisdiccional se examinen y resuelvan las pretensiones y motivaciones sustanciales alegadas en las reclamaciones y rechazadas por el tribunal económico-administrativo [artículo 249 LGT ; y artículos 19.1.a) y 25 de la LJCA]. La inadmisión de dicho recurso contencioso-administrativo o su desestimación por entender el órgano jurisdiccional que no procede pronunciarse acerca de las liquidaciones y/o sanciones parcialmente anuladas, supone desconocer el mandato del artículo 67.1 LJCA , y, por ende, una vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 CE en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción.

2.- Frente a las nuevas liquidaciones y sanciones que, en ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo parcialmente estimatoria, se practiquen en lugar de las anuladas, no cabe interponer recurso de reposición (artículo 241.ter.7 LGT) ni reclamación económico-administrativa, sino el recurso contra la referida ejecución de la resolución regulado en los artículos 241.ter LGT y 68 RVA (artículos 241.ter.2 LGT y 68.1 RVA), recurso que, en ningún caso, podría fundarse en las pretensiones o alegaciones planteadas en la reclamación y ya rechazadas por la resolución del tribunal económico-administrativo que se ejecuta (artículos 241.ter.8 LGT y 68.2 RVA).

3.- En principio, tampoco procedería interponer por quien formuló la reclamación económico-administrativa, un recurso contencioso-administrativo contra las nuevas liquidaciones y sanciones que se apoyara en las pretensiones y los motivos alegados ante el tribunal económico-administrativo y desestimados por este, porque, en la parte de tales liquidaciones y sanciones confirmada por la resolución de dicho tribunal, serían actos consentidos y firmes, al no haberse acudido a la vía jurisdiccional para impugnar la resolución parcialmente desestimatoria (artículo 28 LJCA)."

En consecuencia, la simple posibilidad de impugnar la nueva valoración y liquidación no constituye motivo para no resolver la discrepancia con respecto a los pronunciamientos del Tribunal administrativo que resulten desfavorables para el interesado y que condicionen el sentido de la nueva valoración y liquidación.

En el caso, la pretensión no satisfecha al recurrente con la resolución del TEARIB es que se anulase en su totalidad la liquidación, sin posibilidad de retroacción.

Tercero. *El carácter sustantivo o formal en las deficiencias apreciadas en el procedimiento de comprobación de valores por método del art 57.1.e) LGT .*

Ya se ha indicado que la resolución del TEARIB acordó la anulación de la liquidación por cuanto: i) la valoración del suelo realizada por el perito de la Administración no era conforme a Derecho por ausencia de motivación al establecerse acriticamente por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes; ii) además, no se había procedido al reconocimiento personal del inmueble ni se había motivado la innecesariedad del mismo, ni se acreditaba la negativa del poseedor a su reconocimiento.

No siendo objeto de discrepancia en este contencioso la invalidez de la liquidación por los motivos indicados, nos remitimos a la resolución del TEARIB en cuanto a los fundamentos jurídicos que determinan dicha anulación.

El núcleo de la cuestión litigiosa se desplaza a determinar si estas deficiencias comportan una infracción sustantiva o, por el contrario, defecto meramente formal que habilite la posibilidad de retroacción de actuaciones para efectuar una nueva comprobación respetuosa con el art. 57.1 LGT .

El punto de partida normativo lo es el art. 239,3º LGT conforme al cual la resolución estimatoria del tribunal económico-administrativo podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Y añade: "cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

En el caso examinado, el TEARIB estimó que las deficiencias detectadas en la valoración lo eran de carácter formal, mermando las posibilidades de defensa del reclamante y, por ello, acordó la retroacción de actuaciones.

Precisado lo anterior, y en la indagación de la naturaleza de la deficiencia contenida en la comprobación de valores que nos ocupa, importa destacar que, en cuanto a la valoración del suelo, si bien la comprobación se realizó conforme al medio previsto en el art. 57.1.e) LGT (dictamen de perito), en realidad dicho perito fijó el valor con "referencia únicamente el valor catastral al que se le aplica el coeficiente 2 que se deduce del coeficiente de relación

de marcado (RM) creado por resolución de 15 de enero de 1993, del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria a efecto de lo establecido en el artículo 66 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y que se fijó en el 0'5 por Orden de 18 de diciembre de 2000 (BOE de 27/12/2000)".

Y, como argumenta la resolución del TEARIB aquí recurrida, al caso es aplicable la consolidada doctrina jurisprudencial conforme a la cual el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto, y por ello, para su plena validez, exige que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, y que previamente se haya motivado las razones por las que el valor declarado, a su juicio, no se corresponde con el real.

Faltando en el dictamen de valoración esta actividad comprobadora individualizada, el método de valoración del art. 57.1.e) LGT se contagia así de los vicios de la defectuosa aplicación del método del art. 57.1.b) LGT .

Así lo expresa la resolución del TEARIB aquí recurrida cuando afirma que "aunque se trate de medios de comprobación distintos (57.1.b) o bien 57.1 e] de la LGT), los principios que los rigen deben ser los mismos" y en los mismos términos lo habíamos resuelto en nuestra sentencia TSJIB núm. 176/2019, de 10 de abril :

"Pese a que la doctrina jurisprudencial citada se refiere al método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT y, en el caso, el método de comprobación seguido es el del art. 57.1.e) -dictamen de peritos de la Administración- no por ello la valoración administrativa pasa a quedar motivada. Ello es así porque el propio perito de la Administración ha indicado que para el valor del suelo se limita a aplicar el criterio consistente en la estimación por referencia a los valores que figuran en el Catastro Inmobiliario. Concretamente, especifica que la metodología que ha seguido para determinar el valor del suelo es la siguiente "El valor a considerar és el valor equivalent al doble del valor cadastral del sòl en el seu corresponent càrrec, el que es dedueix del coeficient de relació de mercat (RM) creat per resolució de 15 de gener de 1993, del Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributaria a efecte de l'establert en l'article 66 de la Llei Reguladora d'Hisenda Locals, i que es fixo en el 0,5 per ordre de 18 de desembre de 2000 (BOE de 27/12/2000). Valor Sòl = Valor Cadastral del sòl x 2".

Este método de comprobación que la doctrina jurisprudencial ha invalidado si no viene complementado "con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo", no queda luego convalidada por el simple hecho de incorporar su resultado al dictamen del perito de la Administración.

El informe del perito de la Administración a que se refiere este recurso no incorpora juicio de valor que comporte comprobación de la coincidencia de las características físicas, económicas y legales de las bases de datos catastrales con las reales del bien, sino que se limita a una traslación acrítica de los valores catastrales. Por ello, dicha valoración adolece de la idoneidad señalada en la repetida sentencia del TS.

Ello ya comporta la anulación de la liquidación provisional."

Con todo lo anterior, ya podemos resolver si la deficiencia en la valoración es un vicio de naturaleza formal o sustantiva, pues el TS, en sentencia núm. 870/2023, de 27 de junio (ECLI:ES:TS:2023:3036) ha resuelto que: 1) en el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real -como sucede en el presente caso-, comporta que la inobservancia absoluta del deber de complementar la aplicación mecánica del coeficiente multiplicador del valor catastral con la realización de una actividad estrictamente comprobadora relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo, constituye una infracción material, en tanto no determinante del expresado valor real; 2) no constituye tal infracción, pues, un defecto meramente formal que habilite la posibilidad de retroacción de actuaciones para efectuar una nueva comprobación respetuosa con el art. 57.1.b) LGT .

Argumenta para ello el TS:

"1.- No estamos en el presente asunto, ante un mero defecto formal, causante de una imaginaria indefensión que no se ha identificado y, por ende, ante la necesidad de retroacción de actuaciones, repetición innecesaria que no se orienta a restañar la posición de indefensión, sino a favorecer y premiar a la Administración incumplidora.

Lo que el TEAR ordena -y al TSJ de Extremadura no le parece incorrecto- es que se otorgue a la Administración gestora la oportunidad de corregir su infracción y hacerlo ahora bien, esto es, siguiendo una jurisprudencia que burló, y no limitarse esta vez a la aplicación automática del art. 57.1.b) LGT -consistente en la aplicación de un coeficiente prestablecido con carácter general para cada municipio como índice multiplicador del valor catastral- sino singularizar, en relación con el bien inmueble objeto de valoración, el valor real de tal inmueble, que es la base imponible del impuesto. Esa labor de tener presente el bien concreto que se tasa con los presupuestos del art. 57.1.b) LGT no se detiene en un mero problema de motivación.

2.- Es precisa otra consideración: con el mandato de retroacción (que supone, de una parte, que hay un defecto formal y, de otra, que es causante de indefensión, porque en caso contrario sería irrelevante retroceder absurdamente en el procedimiento) el efecto que se provoca es una completa y total desnaturalización, por el TEAR y por la Sala sentenciadora, de nuestra jurisprudencia, sustituida por su pura inobservancia. Extraña, ante la evidencia, la posición procesal de las Administraciones recurridas.

3.- Es cierto que en nuestra doctrina se habla de motivación, pero en un sentido distinto al que utiliza el TEAR de Extremadura para permitir esa retroacción, en el seno del mismo procedimiento: nuestra repetida y abundante jurisprudencia, en su mayoría creada mucho antes de dictarse la sentencia impugnada, lo que afirma reiteradamente es que para enervar la valoración económica que consta en la declaración del impuesto por el contribuyente -que la ley, en el art. 108.4 LGT, presume cierta, por referencia al precio del negocio jurídico traslativo que determina el gravamen-, la Administración debe explicar cuáles son las razones por las que cree que ese valor no es el real. La motivación se refiere a los motivos por los que considera el órgano que corrige el valor declarado que el precio pactado en la transmisión patrimonial onerosa no es cierto o no es real.

4.- Obviamente, la aplicación de módulos sobre el valor catastral tampoco conduce per se, como hemos dicho repetidamente, a la determinación certera e individualizada de ese valor real, lo que significa que la Junta de Extremadura incumplió gravemente su deber de valorar de modo singular el bien transmitido en compraventa, en su liquidación de 4 de septiembre de 2019 -más de un año posterior a nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018-, que han sido abiertamente ignoradas por el órgano gestor, por el TEAR y por la Sala-.

5.- Hay otra consideración que es importante destacar: la parte recurrente, en su reclamación, no se consideró indefensa ni pidió la retroacción para reparar defecto alguno de forma, sino que, invocando nuestras sentencias, sostuvo que la actuación de la Administración no cumplía ni remotamente las exigencias ordenadas por éste Tribunal, que requerían complementar el medio de comprobación del art. 57.1.b) LGT -inidóneo, por sí mismo, para determinar el valor real de los bienes- con una valoración metodológicamente correcta."

La anterior sentencia es aplicable a un supuesto en que el método de valoración lo fue el previsto en el art. 57.1.b) LGT pero ya hemos explicado que en los supuestos en que el perito de la administración (art. 57.1.e LGT) fundamenta la valoración de un componente -el suelo- en la viciada aplicación del método del art. 57.1.b LGT, el defecto se traslada a la valoración pericial. Y ante la ausencia de una actividad estrictamente comprobadora relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo, la naturaleza de la infracción (material) se traslada a la valoración pericial.

La devaluación del informe pericial cuando el perito se limita, por referencia, a acudir a tablas o datos generales ha sido reafirmada en STS 207/203, de 21 de febrero (ECLI:ES:TS:2023:639) o la núm. 39/2021, de 21 de enero (ECLI:ES:TS:2021:110) en cuanto señalan que la valoración de la Administración "no es útil ni necesaria cuando el perito no aporta un criterio fundado en su experiencia o destreza excluidas al órgano decisor, sino que se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales que podría establecer para cada caso cualquier otro funcionario, aunque careciera de la solvencia técnica exigible al perito." Y que "para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico."

En conclusión, para el caso, la defectuosa valoración pericial tiene naturaleza material o sustantiva.

Y como complemento de lo anterior, debe recordarse que el TEARIB también anuló la liquidación al faltar en la valoración pericial la comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita al tratarse de un inmueble. Nos remitimos, en este punto a la STS 207/2023, de 21 de febrero (ECLI:ES:TS:2023:639), que ratifica la doctrina expresada en la resolución del tribunal administrativo.

Cuarto. *Las consecuencias de la naturaleza sustancial del vicio en la valoración realizada por el perito de la Administración.*

La indicada sentencia del TS núm. 870/2023, de 27 de junio (ECLI:ES:TS:2023:3036) ya señala que las consecuencias de la naturaleza material del defecto impide acudir a la retroacción de actuaciones prevista en el 239,3º LGT.

En la misma línea, la STS núm. 1089/2021, de 22 de julio (ECLI:ES:TS:2021:3135) ya había fijado que "la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".

Esto es, no existiendo vicio formal de procedimiento, el órgano económico-administrativo no está facultado para ordenar, tras la anulación de los actos tributarios cuestionados y sin que haya sido solicitada por las partes, la

retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración y determine, en su caso, una nueva liquidación, pues la insuficiencia probatoria no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento, sino un vicio sustantivo.

Por ello, la resolución del TEARIB aquí impugnada, es disconforme a Derecho en cuanto acuerda la retroacción de actuaciones.

Cuestión distinta es si, aunque no proceda la retroacción procedimental a determinado momento, se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

En este punto debe precisarse que, como reitera la STS núm. 500/2020, de 19 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:977), una vez anulada una liquidación tributaria por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito.

En cualquier caso, el TS (por todas la de 23 de febrero de 2016, ECLI:ES:TS:2016:654) advierte que sólo los actos nulos interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, y no la interrumpen los actos meramente anulables, aunque lo sean por motivos materiales y no formales.

Y como indica la citada sentencia núm. 500/2020, de 19 de mayo , el órgano competente para la ejecución de la decisión de anulación total de la liquidación debe adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a dicha la resolución, de modo que las discrepancias que tenga el interesado con los actos de ejecución - como la prescripción del derecho de la Administración para efectuar nueva valoración/liquidación- deberán plantearse ante la eventual nueva resolución.

Procede, en consecuencia, la estimación del recurso contencioso-administrativo anulando la resolución del TEARIB y acordando que, como se pide, la anulación de la liquidación sea completa."

Por la mismas razones, debe accederse a la anulación de la liquidación por regularización por el uso de los inmuebles y no simple retroacción. Sin perjuicio de que le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito.

Tercero. *Acta A02 NUM009 sobre la regularización de ingresos en efectivo.*

Ya se ha indicado que la misma deriva de que la Inspección constataste la existencia de una serie de imposiciones en efectivo por importe de 85.250 euros en el ejercicio 2016 y de 40.000 euros en el ejercicio 2017, " respecto de los cuales, no se ha aportado ningún documento que relacione dichas anotaciones con los ingresos comprobados por la Inspección ni se ha aportado documentación alguna que permita acreditar la existencia previa de una realidad negocial que lo justifique y ampare".

No hay por tanto discrepancia jurídica, sino una cuestión de prueba. En concreto sobre la certeza de que la obligada tributaria recibió realmente las cantidades indicadas de las empresas y personas indicadas y que las mismas fueron debidamente devueltas a las de procedencia.

La entidad aportó ante la Inspección y ante el TEARIB diversa documentación con la que trataba de acreditar el traspaso de fondos de unas entidades vinculadas a la aquí recurrente así como la devolución de las cantidades a su procedencia por parte de ésta. No obstante, el carácter disperso de dicha documentación, en especial al no vincular los trasposos de las cantidades devueltas con las concretas transferencias de origen, sin duda motivó la desestimación por falta de prueba.

No obstante, con la base de la misma documentación aportada en fase administrativa (en particular, libros contables y extractos bancarios) la parte recurrente ha aportado a estos autos un informe pericial contable al objeto de verificar el origen y destino de los importes ingresados en efectivo en la entidad Alvajara Gestión, S.I. y que son objeto de regularización por parte de AEAT correspondientes al ejercicio 2016 y 2017. En concreto 85.250 euros en el ejercicio 2016 y de 40.000 euros en el ejercicio 2017.

En dicho informe pericial se desglosa el ejercicio 2016 del 2017.

Para los ingresos en efectivo del año 2016, el informe analiza los 9 ingresos en efectivo en la cuenta de la sociedad. Para cada uno de los ingresos se justifica su origen en la salida de fondos de la empresa vinculada (Sixto para los ingresos 1, 2, 5, 8 y 9; GRUPO OCIO ALVAJARA para los ingresos 4, 6 y 7; y VALDEJARA ALMA RURAL, S.L para el ingreso 3).

El informe indica que las aportaciones a la ahora recurrente están contabilizadas, tanto en la entidad receptora como en la que realiza la aportación. Y lo mismo con las devoluciones, pudiendo vincularse las cantidades aportadas con las luego devueltas, existiendo coincidencias temporales en las que están debidamente contabilizadas en las dos entidades.

El informe analiza cada operación por separado y prueba como cada aportación tiene su correspondiente devolución, con desglose de cantidades y fechas.

Por tanto, debe estimarse acreditado que las imposiciones en efectivo de 2016 no constituyeron ingresos para la sociedad, sino depósitos reintegrables y reintegrados.

No puede afirmarse lo mismo con respecto a las operaciones de 2017 (dos ingresos de 20.000 € cada uno) en los que dichos ingresos en efectivo se realizaron a cargo del socio D. Virgilio. El informe pericial reconoce que

"en estos dos ingresos en efectivo correspondientes al Sr. Virgilio Según no se pueden realizar las mismas comprobaciones efectuadas con las sociedades mercantiles".

Como quiera que el Sr. Virgilio tributa en régimen de estimación objetiva y no es necesaria la llevanza de contabilidad, no se puede verificar la devolución, aunque supone que seguiría la misma mecánica de las anteriores.

En consecuencia, no se puede tener por acreditada la devolución de las cantidades referidas al ejercicio 2017, con lo que el recurso frente a la resolución del TEARIB debe estimarse parcialmente, acordarse retroacción de actuaciones para que se realice una nueva liquidación en la que únicamente se computen como ingresos los correspondientes al ejercicio 2017

Cuarto. *Los acuerdos sancionadores.*

El TEARIB acordó que quedase imprejuizado el acuerdo sancionador por las infracciones tributarias asociadas a la regularización de las operaciones vinculadas al haber acordado la retroacción para efectuar nueva liquidación. No obstante, al haberse aquí decidido que no procede la retroacción y no siendo admisible acuerdo que comportase "reformatio in peius", no cabe sino anular el indicado acuerdo sancionador.

Respecto al acuerdo sancionador por la infracción tributaria asociada a la regularización de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria y comoquiera que se acuerda la anulación de la resolución del TEARIB para que se emita nueva liquidación en la que únicamente contemple los ingresos de 2017, debe aplicarse el criterio señalado en la propia resolución del TEARIB en su remisión al criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 5 de noviembre de 2015 (00/03142/2013):

"Si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio ne bis in idem. Sin embargo, si confirmada parcialmente la regularización, el Tribunal anula totalmente la sanción sin enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio ne bis in idem"

Pues bien, con la extemporaneidad de la reclamación contra la sanción ya no procede enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada (ingresos ejercicio 2017), por lo que procede confirmarla en la cuantía correspondiente al mismo, anulándola en la parte que afecta al ejercicio 2016.

Se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo.

Quinto. *Costas procesales.*

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, y ante la estimación parcial del recurso no procede efectuar expresa imposición de las costas procesales.

FALLAMOS

- 1º) Se estima parcialmente el presente recurso contencioso administrativo
- 2º) Se declara parcialmente disconforme a Derecho y se anula la resolución recurrida.
- 3º) Se anula la liquidación derivada del Acta A02 NUM008 (regularización por el uso de los inmuebles).
- 4º) Se anula parcialmente la liquidación derivada del Acta A02 NUM009 (regularización de ingresos en efectivo) y en su lugar se emitirá otra limitada a computar los ingresos de 40.000 euros en el ejercicio 2017.
- 5º) Se anula la sanción por las infracciones tributarias asociadas a la regularización de las operaciones vinculadas.
- 6º) Se anula parcialmente la sanción por las infracciones tributarias asociadas a la regularización de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en lo que afecta al ejercicio 2016, manteniéndose la correspondiente al ejercicio 2017 reduciendo, en consecuencia, la cuantía de la sanción.
- 7º) No procede expresa imposición de costas procesales.

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: * el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; * la Sección de casación de la Sala de los Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

En la preparación del recurso de casación ante el TS téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE nº 162 de 6 de julio de 2016).

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

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.