

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 986/2025 de 15 de julio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 4935/2023****SUMARIO:**

Comprobación de valores al margen del ITP y AJD e ISD. IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas. La Inspección considera que existe una operación vinculada entre la aquí mercantil recurrente y su socia, por la que la mercantil recurrente cedió a esta última, la vivienda de su propiedad en los ejercicios objeto de comprobación. Dicha conclusión afecta al propio IS de la recurrente por la parte de operaciones vinculadas, en lo que comúnmente se conoce como ajuste primario. Y afecta, igualmente, a la obligación de la recurrente de practicar retenciones a cuenta por retribución de fondos propios de la socia (ajuste secundario). La sentencia recurrida desestimó las pretensiones de la mercantil al considerar que los indicios son concluyentes para extraer la misma consecuencia que la alcanzada por la Inspección: que ha habido una cesión de uso de la vivienda a su socia mayoritaria, de forma no esporádica, sino continuada, sin que tal conclusión pueda quedar enervada por el informe aportado, pues se reconocen una serie de consumos regulares y un uso de las instalaciones que exceden del mero mantenimiento, demostrativos de una ocupación efectiva, sin necesidad de acudir a otra pericia, pues la AEAT ya aportó prueba indiciaria al efecto pretendido, el de demostrar el uso de la vivienda por la socia mayoritaria y, por tanto, la realidad de una operación vinculada entre la entidad recurrente y su socia mayoritaria. Se ha entendido por la Inspección que la sociedad ha percibido una renta derivada de la vivienda unifamiliar, que se ha configurado en el valor de cesión en uso de la misma (valor en renta de la misma). En el expediente constan dos informes técnicos de valoración, uno realizado por cuenta de la Administración Tributaria y el otro aportado por la sociedad. La Administración tributaria instruyó un procedimiento de inspección respecto a una operación vinculada entre la mercantil y su socia mayoritaria por la que la sociedad cedió a esta última la vivienda de su propiedad en los ejercicios comprobados. Como consecuencia de ello se realizó un ajuste primario, que conlleva para la sociedad un mayor ingreso fiscal, que ha sido regularizado en otra acta relativa al IS. El art.16.8 TRLIS, prevé una corrección secundaria, con la que se trata de calificar adecuadamente la transferencia de fondos que haya tenido lugar entre las personas o entidades vinculadas intervinientes en la operación de cesión de uso del inmueble, para así restablecer la situación tributaria de las partes a aquella que hubiera tenido lugar de haber actuado estas como independientes, en condiciones de libre competencia. La vinculación se define en función de la relación socio-sociedad, según la inspección, la diferencia tiene la consideración de participación en beneficios de la entidad, al ser la diferencia con el valor de mercado favorable a la socia mayoritaria. Se ha provocado una transferencia de rentas o recursos desde la sociedad a su socia mayoritaria, que se califica, en su totalidad, como retribución de fondos propios, habiendo debido practicar la obligada, la retención correspondiente. Esta falta de retención se regularizó por el concepto de retenciones a cuenta de los rendimientos del capital mobiliario, siendo ello objeto del presente recurso de casación. Para obtener el valor de mercado de la operación de cesión del inmueble, se ha acudido al método de libre competencia, previsto en art. 16.4 TRLIS. Constan en el expediente tasación realizada por la AEAT en la que se realiza un estudio del entorno geográfico y de mercado del alquiler el inmueble en esa zona en particular, teniendo presente inmuebles semejantes, mediante el que se determina el valor de cesión de uso de la vivienda unifamiliar y el informe técnico aportado por la sociedad. El TS no puede fijar doctrina sobre una comprobación de valores, realizada al amparo de lo dispuesto en el art. 57 de la LGT donde se determina de un valor de mercado en el marco de una operación vinculada y la sentencia de instancia ha procedido a la valoración de los informes obrantes en las actuaciones y se ha decantado por el realizado por la Administración. Esa valoración probatoria es inatacable en casación. Sin

Síguenos en...

embargo, la valoración de la prueba realizada por la sentencia de instancia no nos parece inmotivada ni arbitraria ni irracional, por lo que no puede revisarse en casación y lleva al TS a confirmar dicha sentencia.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 986/2025

Fecha de sentencia: 15/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4935/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/06/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4935/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 986/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 15 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4935/2023, interpuesto por la procuradora doña Lourdes Trella López en representación de DIRECCION000., contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, el 3 de mayo de 2023, en el recurso núm. 133/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los años 2012 a 2014.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 3 de mayo de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior

Síguenos en...



de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que desestimó el recurso núm. 133/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía, de 4 de diciembre de 2020, que desestima la reclamación deducida contra la liquidación practicada por la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), años 2012 a 2014.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

Con fecha 29 de octubre de 2016, se le notificó a la sociedad el inicio de un procedimiento inspector por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012 a 2014, por retenciones a cuenta de rendimientos del capital mobiliario de los periodos 4T-2012 y 1T a 4T de 2013 y 2014 y por retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo de los periodos 4T-2012 y 1T a 4T de 2013 y 2014.

Derivadas de dicho procedimiento se evacuaron actas que fueron suscritas en disconformidad, por el impuesto sobre sociedades en concepto de operaciones vinculadas (acta A23 NUM000) por motivos diferentes a operaciones vinculadas (acta A23 NUM001) por retenciones e ingresos a cuenta capital mobiliario (acta A02- NUM002) y, finalmente, por retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo (acta A02- NUM003) si bien de esta última acta no se derivaba regularización alguna.

Con fecha 16 de abril de 2018, derivados de las mencionadas actas, se le notifican a la recurrente 4 acuerdos de liquidación y tres acuerdos sancionadores con referencias A23 NUM001; A23 NUM000; A23 NUM002; A23 NUM003; A23 NUM004; A23 NUM005 y A23 NUM006, por el impuesto sobre sociedades; por retenciones a cuenta de rendimientos trabajo/profesional y por retenciones a cuenta de rendimientos de capital mobiliario correspondiente a los ejercicios 2012 a 2014, de los que resulta una deuda tributaria a pagar por importe de 8.276,09 euros; 13.753,60 euros; 15.982,65 euros; 0,00 euros; 3.081,35 euros; 0,00 euros y 0,00 euros respectivamente, habiéndose dictado en consecuencia las liquidaciones con claves número NUM007, NUM008, NUM009, NUM007, y NUM010.

Contra los referidos acuerdos se interpuso, en tiempo y forma y de manera acumulada, la reclamación económico-administrativa número NUM011 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y se formularon sendos escritos de alegaciones y alegaciones complementarias, siendo desestimada, previa desacumulación de la reclamación, entre otras, por la resolución de la reclamación interpuesta contra la liquidación por retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos de capital mobiliario, ejercicios 2012 a 2014.

Lo que ahora interesa es, particularmente, la liquidación derivada del acta formalizada modelo A02 y número de referencia NUM002, de la que resulta una deuda a ingresar de 15.982,65 euros. La actividad desarrollada por el obligado tributario en los periodos comprobados en el epígrafe IIAE (empresario) 861, Alquiler locales industriales.

El capital social de DIRECCION000. está constituido por la aportación no dineraria realizada por Doña Natividad, el 25 de septiembre de 2012, que consistió en cinco bienes inmuebles. La aportación de los otros tres socios, hijos de la Sra. Natividad fue de 100 euros por socio.

La cuestión que subyace y que da origen al caso de autos parte de que la inspección considera que existe una operación vinculada entre la aquí mercantil recurrente y su socia, la Sra. Natividad, por la que la mercantil recurrente cedió a esta última, la vivienda de su propiedad, sita en DIRECCION001, de Aguadulce, en los ejercicios objeto de comprobación.

Dicha conclusión afecta al propio impuesto sobre sociedades de la recurrente por la parte de operaciones vinculadas, en lo que comúnmente se conoce como ajuste primario. Y afecta, igualmente, a la obligación de la recurrente de practicar retenciones a cuenta por retribución de fondos propios de la referida socia, en lo que, comúnmente, se conoce como ajuste secundario. Disconforme con la resolución del TEAR, la sociedad interpuso recurso contencioso administrativo núm. 133/2021, ante el TSJ de Andalucía, que lo desestimó en sentencia de 3 de mayo de 2023.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La sentencia que es ahora objeto de recurso, desestimó las pretensiones de la mercantil al considerar que los indicios son concluyentes para extraer la misma consecuencia que la alcanzada por la Inspección: que ha habido una cesión de uso de la vivienda a su socia mayoritaria, de forma no esporádica, sino continuada, sin que tal conclusión pueda quedar enervada por el informe aportado, pues se reconocen una serie de consumos regulares y un uso de las instalaciones que exceden del mero mantenimiento, demostrativos de una ocupación efectiva, sin necesidad de acudir a otra pericia, pues la AEAT ya aportó prueba indiciaria al efecto

pretendido, el de demostrar el uso de la vivienda por la socia mayoritaria y, por tanto, la realidad de una operación vinculada entre la entidad recurrente y su socia mayoritaria.

La *ratio decidendi* contiene en el fundamento de derecho tercero, en el que se declara:

«Dicho esto, (queda por resolver la cuestión de la determinación del valor de mercado de la renta por la acreditada cesión de uso y disfrute del inmueble de la recurrente). De un lado se encuentra el informe elaborado por los técnicos de la AEAT, al que se contraponen el informe presentado por la recurrente en vía administrativa.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, dispone en el artículo 41 que la valoración de las operaciones entre personas y entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por remisión el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, prevé:

Artículo 16 Operaciones vinculadas.

1.1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Alega la recurrente que el informe de la AEAT no está motivado, afirmación que no compartimos pues nos parece que está pormenorizado y contiene el suficiente detalle para que el obligado tributario pueda ejercitar válidamente su derecho de defensa pues además de reflejar la corrección valorativa resultante de la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas, se documentan los demás elementos de la regularización tributaria, ajustándose estrictamente a lo dispuesto en el art. 16 LIS pues se cumplen los requisitos subjetivos previstos en la norma (artículo 16.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) para considerar que las partes intervinientes (sociedad/socio) tienen vinculación entre sí; y también se cumplen los requisitos objetivos, porque las operaciones entre la sociedad y el socio no se han valorado conforme exige el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; por lo demás el interesado pudo promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado, y no lo hizo.

En definitiva, se trata de valorar a mercado la cesión de uso del inmueble; y el informe del Gabinete Técnico de la AEAT contiene tal motivación, teniendo en cuenta el precio del alquiler del inmueble de que se trata, fijando los siguientes valores de renta anuales: 2012: 30.000 euros, 2013: 31.200 euros y 2014: 32.400 euros. Tiene en cuenta fotografías del inmueble, certificación catastral, escritura notarial, muestras de valor obtenidas en la prospección del mercado, así como las existentes en la base de datos del Gabinete Técnico, en inmobiliarias y revistas especializadas tanto en las entrevistas con Agentes de la Propiedad Inmobiliaria como en consultas a la Red de Internet. No nos parece imprescindible la visita del inmueble, cuyas características constan: sito en la zona de Roquetas de Mar, y constituido por un chalet de más de 300 m2 con piscina, jardín, aparcamiento y almacén, con un valor catastral de 753.838,78 euros; y reiteramos que no se promovió tasación pericial contradictoria, ni se trata de valorar el inmueble sino la cesión de su uso.

Por el contrario, no puede tomarse en consideración el informe elaborado por la recurrente, que ha sido aportado en vía administrativa, fundamentado en la experiencia de su autor y en llamadas a agentes inmobiliarios locales, por resultar genérico, y entendemos no ajustado a los precios de mercado, cuando expone que resultaría alquilable al mercado internacional en esas fechas a razón de 1.500 € - 1.800 € mensuales en la época de verano, y realizando la estimación en un entorno optimista, el valor asignado al alquiler anual, en los años en estudio sería:

Para el Año 2,013: a razón de 600 € mes: $12 \times 600 = 7,200$ € de renta anual continuada. Para el Año 2,014: incrementado el importe anterior por el IPC que era del 3% = 7,416 € de renta anual. Precio que nos parece muy a la baja a tenor de las ya descritas características del inmueble.

Por lo expuesto procede la desestimación del recurso».

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representación procesal de Sociedad DIRECCION000., presentó escrito, el 15 de junio de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 57.1 y 134.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en consonancia con lo dispuesto en el artículo 160, apartados 2 y 3 del de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las

actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de junio de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 3 de abril de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«[...] Reafirmar, reforzar o completar, en su caso, la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, tanto sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan, como, segundamente, sobre la exigencia de justificar suficiente y racionalmente la innecesaridad de visita y reconocimiento personal del inmueble por el perito.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 57.1 y 134.3 de la LGT, en relación con el art. 160, apartados 2 y 3 del RGAT, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

Señala, además, el auto, que existe una consolidada doctrina interpretativa (por todas, sentencia de 21 de febrero de 2023, recurso de casación núm. 257/2021) que coincide sustancialmente con la pretensión de la aquí recurrente.

3.- Interposición.La procuradora doña Lourdes Tralla López, en representación de Sociedad DIRECCION000. interpuso recurso de casación mediante escrito de 15 de mayo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que esta Sala: «declare haber lugar al recurso de casación interpuesto, casando y anulando la sentencia, reafirmando, reforzando o completando la jurisprudencia existente respecto de la cuestión que presenta interés casacional objetivo y que ha sido detallada en letra a) de la alegación segunda del presente escrito de interposición.

- Asimismo, una vez casada y anulada la sentencia, se suplica la estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia, declarándose la nulidad de la liquidación tributaria, por la concurrencia de un vicio sustancial o material en el informe pericial que ha servido de base para determinación del valor de la cesión de uso del inmueble».

4.- Oposición al recurso interpuesto.La abogada del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 1 de julio de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye que la interpretación que se debe dar en respuesta a la cuestión suscitada es que: «Cuando se trate de valorar la renta anual por arrendamiento de un inmueble el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial queda debidamente cumplido cuando para la valoración del bien inmueble en cuestión se incluye una descripción gráfica del inmueble, se emplea un número suficiente de muestras y se explicitan adecuadamente los elementos integrantes de las muestras elegidas, haciendo innecesaria la visita y reconocimiento personal del inmueble por el perito».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.De conformidad con el artículo 92.6 de la ley de la jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 3 de julio de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 23 de mayo de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 24 de junio de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

En última instancia lo que se pretende con este recurso, no es exactamente lo que se indica en el auto de admisión, sino si la valoración realizada, existiendo una operación vinculada, de la cesión de uso de una vivienda unifamiliar, es conforme a derecho.

SEGUNDO.- *Posición de las partes.*

Síguenos en...



En el escrito de interposición presentado por la Sociedad DIRECCION000 se indica que para la sentencia de instancia, el informe de la administración, que lleva a cabo una valoración de la cesión, resulta correctamente motivado porque aporta muestras de valor obtenidas en la prospección del mercado (se refiere a las ofertas de portales inmobiliarios de internet) sin ahondar más en las características que deben contener dichas muestras y, en segundo lugar, que no resulta necesaria la visita personal al inmueble. Señala que la Sala acoge dos argumentos para entender que dicha visita y reconocimiento personal no resulta preceptiva:

- Que nos encontramos, no ante la determinación del valor de mercado de un inmueble, sino ante la fijación del valor de mercado de la cesión de uso de dicho inmueble.

- Y, que la actora no promovió la tasación pericial contradictoria.

DIRECCION000 se opone a esa conclusión por considerar que contraviene los artículos 57.1 y 134.3 de la LGT en consonancia con el artículo 160 apartados 2 y 3 del RGAT en la interpretación que de dichos preceptos ha realizado el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en su sentencia 207/2023 de 21 de febrero, rec. cas. 257/2021).

En caso de que, en efecto, se reitere y se complete en similares términos la jurisprudencia existente, pretende que se case y anule la sentencia en ese extremo, con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia y declaración de nulidad de la liquidación tributaria, por la concurrencia de un vicio sustancial o material en el informe pericial que ha servido de base para la determinación del valor de la cesión de uso del inmueble.

En caso de que la Sala concluya, en relación al dictamen de peritos de la Administración, en particular: que a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; y que b) la mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o testigos, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos, se pretende que se case y anule la sentencia, con estimación del recurso contencioso interpuesto en la instancia, declarándose la nulidad de la liquidación tributaria, por la concurrencia de un vicio sustancial o material en el informe pericial que ha servido de base para determinación del valor de la cesión de uso del inmueble, por cuanto, basándose en el método de comparación de testigos, éstos, como así se expuso en la demanda rectora, resultan ser meros pantallazos de ofertas de portales inmobiliarios, sin que por otra parte exista una mínima justificación racional y suficiente sobre por qué no resulta necesaria la preceptiva visita personal al inmueble.

La exigencia de la visita no deriva, en modo alguno, de la naturaleza de la operación jurídica en la que se concreta la valoración. Poco afectará que la valoración pretenda determinar el valor que partes independientes habrían fijado en una compraventa o el que habrían pactado en una cesión de uso o arrendamiento. Por supuesto, tampoco el no hacer uso de la tasación pericial contradictoria puede suponer una suerte de atemperado de los requisitos de motivación de los informes periciales pues, con independencia de que dichas exigencias vienen impuestas ex lege, la tasación pericial contradictoria se configura como un derecho del contribuyente a combatir, no la motivación del informe, sino la propia valoración que se hace, sin que la inobservancia de la contrapericia pueda producir efectos perjudiciales en el derecho de defensa.

La Abogacía del Estado manifiesta que en el caso enjuiciado se valoraron unas rentas, en concreto las derivadas de la cesión de uso de una vivienda unifamiliar, utilizándose el método de comparación.

Afirma que la primera cuestión que se plantea es si la exigencia de visitar el bien a valorar debe ser objeto de aplicación con la misma intensidad cuando se valoren rentas que se deriven del uso o disposición de una vivienda, que cuando se valore un bien inmueble. La propia fijación de los precios que van a servir de comparables para determinar el arrendamiento cada vez más se lleva a cabo sin visitar el inmueble, dados los avances tecnológicos y el estado de la técnica. Esta situación es más evidente, si cabe, en presencia de una vivienda vacacional, como es el caso.

El informe presentado en este asunto por la Administración parte de un análisis de mercado relativo a inmuebles semejantes con el que es objeto de valoración, situados en la misma localidad, y que, a partir de ofertas de precios debidamente homogeneizados, permitan obtener el valor unitario medio de mercado en la zona a considerar.

Los comparables se obtienen de precios directos solicitados por propietarios y agencias. El informe pericial puede considerarse debidamente motivado en lo que al método de comparación para la determinación de muestras o testigos se refiere, ya que se explicitan adecuadamente los elementos integrantes de las muestras elegidas. Así el dictamen indica que *«se ha realizado un análisis del mercado relativo a inmuebles semejantes, con el que es objeto de valoración,*

situados en la misma zona, que a partir de ofertas de precios debidamente homogenizados, permitan obtener el valor unitario medio de mercado en la zona considerar en el informe».

Además, consta una descripción de los testigos utilizados (incluso gráfica) lo que supone una identificación individual de cada uno de ellos. Se han elegido siempre casas individuales o chalets, y todos ellos están localizados en la localidad de Aguadulce del municipio de Roquetas de Mar. De tal forma que hay una idéntica localización entre el bien cuya renta se va a valorar y los testigos utilizados. En consecuencia, queda acreditado que se está en presencia de testigos comparables.

Dado el origen de las muestras (ofertas de propietarios y agencias) y el objeto de la valoración, no cabe considerar que haya que emitir un certificado específico sobre los documentos en los que constan los valores y circunstancias de los mismos. Se considera que se da cumplimiento, de forma suficiente, a dicho requisito con la información que consta en el informe de tasación, ya que figura una descripción gráfica de los mismos. No debemos olvidar que en este supuesto de valoración (cesión de uso de una vivienda unifamiliar) no existen fuentes públicas, ni documentos públicos a los que pueda acudir la Administración para obtener los comparables y emitir el correspondiente certificado.

A la vista del origen de las muestras y el contenido del informe de tasación se puede considerar cumplida la exigencia de aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en que se basan los valores y circunstancias tenidos en consideración.

Debe destacarse, por último, que, conocidos los fundamentos técnicos y prácticos del informe de valoración emitido por la Administración, el perito del contribuyente ha optado por no combatirlos, ya que ninguna objeción al mismo se contiene en el informe de dicho perito.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

Está acreditado que la vivienda sita en la DIRECCION001 de la localidad de Aguadulce (Roquetas de Mar) Almería, ha sido usada y disfrutada de manera continuada durante los ejercicios de comprobación, sin solución de continuidad, desde el uso de su anterior propietaria la Sra. Natividad, hasta el 24 de septiembre de 2012. Ha habido una cesión de uso o disfrute del inmueble por parte de la sociedad DIRECCION000. Esta operación es una operación vinculada, que cumple con lo dispuesto en el artículo 16 Texto Refundido Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por aplicación de dicho precepto se ha entendido por la inspección que la mencionada sociedad ha percibido una renta derivada de la vivienda unifamiliar, que se ha configurado en el valor de cesión en uso de la misma (valor en renta de la misma). En el expediente constan dos informes técnicos de valoración, uno realizado por cuenta de la Administración Tributaria y el otro aportado por la sociedad DIRECCION000.

En resumidas cuentas, por lo que ahora importa, la Administración tributaria instruyó un procedimiento de inspección respecto a una operación vinculada entre la mercantil (constituida el 25 de septiembre de 2012, como ya se ha dicho) y su socia mayoritaria (97,97 % del capital) doña Natividad, por la que la sociedad cedió a esta última la vivienda de su propiedad sita en la DIRECCION001, Aguadulce, Roquetas de Mar (Almería) en los ejercicios comprobados.

En el ejercicio 2012, el valor en renta anual de la vivienda se ha prorrateado en función de los días que, durante el ejercicio, la vivienda ha sido de titularidad de la parte recurrente. En el ejercicio de 2013 la parte recurrente declaró 7.200 euros por dicho concepto. En 2014 no declaró nada.

Como consecuencia de ello se realizó un ajuste primario, que conlleva para la DIRECCION000. un mayor ingreso fiscal, que ha sido regularizado en otra acta relativa al impuesto de sociedades. El apartado 8 del artículo 16 del texto TRLIS, prevé una corrección secundaria, con la que se trata de calificar adecuadamente la transferencia de fondos que haya tenido lugar entre las personas o entidades vinculadas intervinientes en la operación de cesión de uso del inmueble, para así restablecer la situación tributaria de las partes a aquella que hubiera tenido lugar de haber actuado estas como independientes, en condiciones de libre competencia.

En particular, en el supuesto que nos ocupa en el que la vinculación se define en función de la relación socio-sociedad, según la inspección, la diferencia tiene la consideración de participación en beneficios de la entidad, al ser la diferencia con el valor de mercado favorable a la socia mayoritaria. Se ha provocado una transferencia de rentas o recursos desde la Sociedad DIRECCION000 a su socia mayoritaria, que se califica, en su totalidad, como retribución de fondos propios, habiendo debido practicar la obligada, la retención correspondiente.

Esta falta de retención se regularizó por el concepto de retenciones a cuenta de los rendimientos del capital mobiliario, siendo ello objeto del presente recurso de casación.

Para obtener el valor de mercado de la operación de cesión del inmueble, se ha acudido al método de libre competencia, previsto en el apartado 4 del artículo 16 del TRLIS.

Como ya se ha dicho en los antecedentes, consta en el expediente tasación realizada por la AEAT en la que se realiza un estudio del entorno geográfico y de mercado del alquiler el inmueble en esa zona en particular, teniendo presente inmuebles semejantes, mediante el que se determina el valor de cesión de uso de la vivienda unifamiliar, fechado el 9 de diciembre de 2017. Y, asimismo, contra el informe técnico aportado por la Sociedad DIRECCION000, fechado el 12 de diciembre de 2017.

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece en su artículo 16, referido a las operaciones vinculadas, lo siguiente:

«1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

[...] 4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

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

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

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

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

Por su parte, el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dispone en su artículo 16, intitulado "Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad", establece:

«1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. 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».

Esta Sala, en reiterada jurisprudencia, de las que son exponentes, entre otras, las sentencias de 13 de junio de 2024, rec. cas. 78/2023, 26 de febrero de 2020, rec. cas. 1903/2018, y 23 de diciembre de 2022, rec. cas. 1763/2021, ha declarado que el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada, y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna, principalmente, a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincularse del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias, trocándolas en meros dictámenes.

Por ello, las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia deben tener, como obligado punto de referencia, el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto.

En la presente ocasión, no podemos fijar doctrina. Nótese que el auto de admisión está pensando en una comprobación de valores, realizada al amparo de lo dispuesto en el artículo 57 de la LGT. Ya hemos visto que no estamos ante un procedimiento de esa naturaleza, estamos ante la determinación de un valor de mercado en el marco de una operación vinculada. Así lo ha visto también la sentencia de instancia. Esta ha procedido a la valoración de los informes obrantes en las actuaciones y se ha decantado por el realizado por la Administración. Esa valoración probatoria es inatacable en casación. Ha considerado que en el informe de tasación: valoración de cesión de uso de vivienda unifamiliar: expediente NUM012 de la Agencia Tributaria se ha llevado a cabo un estudio pormenorizado de entorno geográfico y del mercado de alquiler de

inmuebles en la zona en la que está situada la vivienda unifamiliar objeto de la controversia. Para la elección de los comparables se ha realizado un análisis de mercado relativo a inmuebles semejantes con el que es objeto de valoración, cumpliendo con el mandato de fundamentación del principio de plena competencia y de análisis de comparabilidad al analizar las características de los servicios prestados y los activos sobre los que se prestan. Asimismo, se han descrito los ajustes efectuados, ponderando, entre otras cosas, la superficie computable. El valor de ese informe cede, según la sentencia recurrida, ante el informe técnico "valor de mercado del posible alquiler de una vivienda unifamiliar con piscina de Aguadulce, T.M. Roquetas de Mar (Almería) años 2013 y 2014", que es el aportado por la sociedad DIRECCION000.

La valoración de la prueba realizada por la sentencia de instancia no nos parece inmotivada ni arbitraria ni irracional, por tanto, no podemos revisarla en casación, como ya hemos dicho, lo que nos lleva a confirmar dicha sentencia.

CUARTO.- Pretensiones de las partes.

DIRECCION000 solicita que declaremos haber lugar al recurso de casación interpuesto, casando y anulando la sentencia y, correlativamente, que, una vez casada y anulada la sentencia, se estime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia, declarándose la nulidad de la liquidación tributaria, por la concurrencia de un vicio sustancial o material en el informe pericial que ha servido de base para determinación del valor de la cesión de uso del inmueble.

La abogacía del Estado pretende que declaremos no haber lugar al recurso de casación.

Por todas, las razones expuestas procede declarar que no ha lugar al recurso de casación y, por tanto, la sentencia de instancia queda confirmada.

QUINTO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.-No haber lugar al recurso de casación 4935/2023, interpuesto por la procuradora doña Lourdes Trella López en representación de DIRECCION000. contra la sentencia dictada el 3 de mayo de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que desestimó el recurso núm. 133/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía de 4 de diciembre de 2020, que desestima la reclamación deducida contra la liquidación practicada por la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), años 2012 a 2014, que, por tanto, se confirma.

Segundo.-Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).