

Reitera el Tribunal Supremo que para la tramitación de procedimientos simultáneos para partes vinculadas no es necesario que adquiera firmeza la liquidación del obligado tributario

La cuestión sometida a consideración de la Sala ha sido ya resuelta en diversas ocasiones y consiste en determinar si, en interpretación del art. 16.9.3.º del TRLIS, y del art. 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas a un obligado tributario, es necesario en todo caso que la liquidación practicada a este haya adquirido firmeza, o si, por el contrario, pueden tramitarse de manera simultánea diferentes procedimientos de regularización a las distintas partes vinculadas.

Declara el Tribunal que, de conformidad con la doctrina jurisprudencial, el requisito de la firmeza de la liquidación no es de aplicación en un caso en que la Administración ha seguido sendos procedimientos de regularización, uno en sede de la sociedad vinculada, por el Impuesto sobre Sociedades, y otro por el IRPF respecto al obligado tributario.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1343/2023, de 27 de octubre de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3445/2022

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 27 de octubre de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 3445/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 20 de enero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 1035/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Carmen Moreno Ramos, en representación de don Alejandro.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 20 de enero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 1035/2020 interpuesto por la representación procesal de don Alejandro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 29 de junio de 2020, por la que se desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico

Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"] de 18 de diciembre de 2018, recaída en las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, promovidas frente al acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 y 2010, y frente al acuerdo de imposición de sanción respecto del mismo concepto y ejercicios.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo n.º 1035/2020 interpuesto por la representación procesal de D.ª Alejandro contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 29 de junio de 2020, que se anula, así como la resolución del TEAR y los acuerdos de liquidación y sanción de los que trae causa.

Con imposición de costas a la parte demandada".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], que, según se advierte de forma expresa, se corresponde con el vigente artículo 18.12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"].

(ii) El artículo 21.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 6 de agosto) ["RIS"], reproducido en el artículo 19.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, que aprueba el vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio) ["RIS 2015"].

(iii) El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

(iv) Los artículos 184.2.b) y 190.2.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (BOE de 5 de septiembre) ["RGGIT"].

(v) La jurisprudencia contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación n.º 6187/2017, (ECLI:ES:TS:2020:951).

2. La Sala de instancia, por auto de 8 de abril de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y la representación procesal de don Alejandro, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de noviembre de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las

personas o entidades vinculadas a un obligado tributario, es necesario en todo caso que la liquidación practicada a este haya adquirido firmeza, o si, por el contrario, pueden tramitarse de manera simultánea diferentes procedimientos de regularización a las distintas partes vinculadas.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1 El artículo 16.9.3.º del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2.2 El artículo 21.4.º del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Ello 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".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 28 de diciembre de 2022, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y alega que la cuestión suscitada se ha resuelto por el Tribunal Supremo en la STS de 6-6-2022, que zanja definitivamente el debate en el sentido defendido por esta representación.

Aduce que los arts. 16.9 TRLIS y 21.4 RIS (18.12 LIS y 19.3 RIS 2015), tratan de garantizar que, cuando se comprueba el valor de mercado de las operaciones vinculadas, todas las personas vinculadas afectadas por la comprobación, puedan combatir oportunamente el valor fijado por la Administración, evitando que les afecte un valor determinado en un procedimiento anterior en el que no han sido parte. Los preceptos están pensando en el caso en que se inicia, en un primer momento, un solo procedimiento de comprobación respecto de uno de los obligados tributarios. Por ello, establece el art.16.9.2.ºTRLIS (como el 18.12 LIS), que se notificarán las reclamaciones contra la liquidación provisional practicada al obligado tributario o la liquidación misma si éste no recurre, a las demás personas vinculadas, para que puedan personarse en el procedimiento y hacer alegaciones, o reaccionar por sí mismos frente a la liquidación. Por la misma razón, se establece que la firmeza de esas liquidaciones será necesaria para aplicar el valor fijado a las demás personas vinculadas.

Añade que "[s]in embargo, los preceptos en cuestión, no impiden que se inicien procedimientos simultáneos frente a obligados tributarios distintos, que tendrán en el procedimiento que a ellos se refiere, todas las posibilidades de reacción y defensa contempladas en el ordenamiento y de modo que la liquidación provisional del valor de mercado realizada en uno de ellos se reproduzca en el otro. Claramente, el fin de la norma, que es evitar la indefensión de los obligados tributarios vinculados, se cumple también de esta manera".

Por tanto, considera que no hay infracción de los arts. 16.9 TRLIS y 21.4 RIS (ni de sus equivalentes en la LIS) cuando se tramitan procedimientos simultáneos frente a obligados distintos y se practican varias liquidaciones provisionales, aunque sean el resultado de trasladar a esos procedimientos la corrección resultante del procedimiento en que se realiza la valoración. Así, la interpretación teleológica y en relación con el contexto de tales artículos, permite afirmar que la Administración tributaria puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas en procedimientos simultáneos seguidos frente a cada uno de los obligados tributarios, sin que sea necesario esperar a que la valoración practicada en el procedimiento en que se haya calculado el valor de mercado haya adquirido firmeza cuando esa valoración se reproduzca en otra liquidación provisional practicada en el resto de procedimientos.

Concluye que la regla contenida en el apartado 3.º del art. 16.9 TRLIS, no vincula la eficacia de la liquidación seguida frente a otro obligado tributario a la firmeza del valor de mercado, lo que se dice es que el valor normal de mercado se considera firme y eficaz frente a todos desde que se ha

determinado frente al obligado tributario a que se refiere el art. 16.9 TRLIS y no ha sido recurrido o se han resuelto los recursos contra el mismo.

Añade que lo anteriormente expuesto, se ha declarado por el Tribunal Supremo, en la STS de 6-6-2022, considerando las SSTS de 18-5-2020 y 15-10-2020, cuyo FD Cuarto y Sexto reproduce.

Solicita de la Sala que ratifique la doctrina de la STS de 6-6-2020.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se ratifique la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos invocados del TRLIS, actual LIS y concordantes, correctamente interpretados de acuerdo con la misma.

Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho, la RTEARC impugnada".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La procuradora doña Carmen Moreno Ramos, en representación de don Alejandro, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 21 de febrero de 2023, en el que aduce que la parte es conocedora de la jurisprudencia existente sobre ambos preceptos - arts. 16.9 TRLIS y 21.4 RIS-, conformada por esa Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en los últimos años.

Afirma que la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018, ECLI:ES:TS:2020:3283, Ponente: Excmo. Sr. José Díaz Delgado) -cuya doctrina sigue la sentencia de instancia, ahora impugnada en casación- establece que la normativa aplicable resulta clara al respecto en la medida en que exige firmeza de las liquidaciones dictadas respecto de una parte vinculada en el seno de un procedimiento de comprobación del valor de mercado de las operaciones mantenidas con otras partes vinculadas antes de regularizar la situación de esas otras partes vinculadas.

Y, por otro lado, también se conoce la doctrina fijada por la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027, ECLI:ES:TS:2020:951) -previa a la anteriormente citada-, reiterada por las SSTS de 6 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020, ECLI:ES:TS:2022:2275) y la reciente de 30 de enero de 2023 (rec. cas. 4077/2021, ECLI:ES:TS:2023:233), siendo ponente de todas ellas el Excmo. Sr. Rafael Toledano Cantero. En estas últimas resoluciones se matiza la doctrina contenida en la citada STS de 15 de octubre de 2020 en el sentido de que la firmeza de la liquidación derivada de comprobaciones de valor realizadas en el ámbito de operaciones vinculadas sólo es necesaria, a fin de dictar las liquidaciones derivadas de la regularización de otras partes vinculadas, cuando las comprobaciones tributarias no sean simultáneas a las distintas partes vinculadas; por el contrario -entiende este último grupo de resoluciones citadas aplicando una suerte de interpretación finalista de las normas citadas- si se realizan comprobaciones tributarias simultáneas, la firmeza en la liquidación que derive de la valoración de operaciones vinculadas respecto de una parte no resulta exigible para realizar las regularizaciones (y dictar las correspondientes liquidaciones tributarias) a las otras partes vinculadas, pues el ordenamiento no prohíbe las comprobaciones tributarias simultáneas (normalmente, seguidas en el seno de un procedimiento de inspección) y la interpretación sostenida por la precitada STS de 15 de octubre de 2020 produciría efectos indeseados no pretendidos por la norma.

Alega que "[s]e trata, pues, de una doctrina oscilante, que no podrá considerarse definitivamente asentada o consolidada hasta que se reitere en más resoluciones similares. Y por dicho motivo, fundamentamos en este recurso que la doctrina que debe prevalecer no es, precisamente, la dictada en las últimas resoluciones referidas sino, antes al contrario, la contenida en la referida STS de 15 de octubre de 2020, la cual sirvió -precisamente- para fundamentar el pronunciamiento que ahora se

dirime en casación: la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la AN de 20 de enero de 2022 (PO núm. 1035/2020)".

Considera que los "[...] motivos por los que se entienden que debe consolidarse la doctrina contenida en la STS de 15 de octubre de 2020 y no la de las SSTS de 18 de mayo de 2020, de 6 de junio de 2022 y 30 de enero de 2023 (todas ellas citadas previamente) son simples y se hunden en uno de los principios basilares de la interpretación jurídica, el cual podría resumirse en que cuando el texto normativo es claro, no admite interpretación (*in claris non fit interpretatio*). Y ello es así porque el juez, como exégeta de la Ley, no puede variar su tenor propio, por mucho que pudiera resultar razonable un cambio normativo que, no obstante, tiene atribuido constitucionalmente otro poder del Estado (las Cortes Generales)".

Aduce que la interpretación postulada por las SSTS de 18 de mayo de 2020, de 6 de junio de 2022 y 30 de enero de 2023 resulta, en nuestra opinión, indebida; y ello porque el legislador ha previsto otros efectos para las circunstancias normativamente indicadas y que están en el origen del pleito que ahora se dirime, con independencia de que se haya realizado o no una comprobación simultánea a todas o varias de las partes vinculadas. Añade que "[...] las disposiciones referidas -en la redacción aplicable *ratione temporis*, así como las actualmente vigentes- tienen una explicación loable, cual es proporcionar una suerte de economía procedimental en el ámbito de las comprobaciones tributarias (normalmente llevadas a cabo en el seno del procedimiento inspector): así, sólo cuando exista un valor de las operaciones vinculadas que haya obtenido firmeza podrá aplicarse el mismo al resto de partes vinculadas".

Sostiene que la necesidad de firmeza en las valoraciones de las operaciones vinculadas (y de las liquidaciones derivadas de tales comprobaciones de valor) antes de comprobar la valoración de tales operaciones vinculadas en otros sujetos del perímetro de vinculación, se trata, simplemente, de una opción legislativa. Y si la legislación aplicable no hace referencia a las comprobaciones simultáneas en el ámbito de las operaciones vinculadas, resulta evidente que no se ha previsto ninguna especialidad en relación con las mismas y que, por ende, les resulta de aplicación la normativa general de que no cabe liquidar en relación con un sujeto antes de que se haya obtenido la valoración de la operación vinculada respecto de otro del mismo perímetro de vinculación.

En suma, considera que la interpretación correcta de los arts. 16.9 TRLIS y 21 RIS 2004 (así como de los arts. 18.12 LIS y 19.3 RIS 2015) es la formulada por la STS de 15 de octubre de 2020 en la que se basó la sentencia de la AN ahora impugnada en casación, motivo por el que dicha sentencia debería ser confirmada y cambiada la doctrina del TS en el sentido propiciado por dicha resolución.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] entendemos que el TS debería resolver el presente recurso confirmando la sentencia de instancia y determinar que la Administración tributaria no puede dictar una liquidación en un procedimiento de comprobación seguido ante una parte vinculada si no se ha dictado liquidación definitiva en relación con la otra parte vinculada, y ello por cuanto que los arts. 16.9 TRLIS y 21 RIS 2004 (y, del mismo modo, los arts. 18.12 LIS y 19.3 RIS 2015) nada especifican sobre las comprobaciones simultáneas en relación con la obligada firmeza de la liquidación de una parte vinculada para dictaminar las obligaciones de la otra parte, motivo por el que debe aplicarse a las mismas las disposiciones generales (y únicas) previstas en la normativa vigente".

Y para el caso de que "[...] el Alto Tribunal case la sentencia de la AN, se solicita que, al igual que en los casos de las STS de 18 de mayo de 2020, de 6 de junio de 2022 y 30 de enero de 2023, se ordene que se devuelvan los autos a la AN, a fin de que su Sección Cuarta falle sobre el fondo del asunto, esto es, sobre la legalidad de la liquidación y de la sanción en concepto de IRPF 2009-2010, en cuanto el fondo ha quedado imprejuizado".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] 1) Que tenga por formulada en tiempo y forma la oposición al recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la AN de 20 de enero de 2022 (PO núm. 1035/2020), y dicte en su día sentencia desestimando el recurso de casación y

2) Subsidiariamente, para el caso de que se estimase el recurso de casación y según las cuestiones casacionales que se entren a resolver, haga advertencia expresa a la Sección Cuarta de la AN de que si se casa la sentencia y se devuelven actuaciones a dicho órgano judicial para que dicte una sentencia adecuada a la doctrina legal sentada por esa Excm. Sala, la AN debe resolver sobre la valoración de las operaciones vinculadas y sobre las sanciones impuestas, cuestiones que quedaron imprejuzgada al estimarse el recurso contencioso-administrativo por el motivo que ahora se discute en casación".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 23 de febrero de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 7 de julio de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de octubre de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas a un obligado tributario, es necesario en todo caso que la liquidación practicada a este haya adquirido firmeza, o si, por el contrario, pueden tramitarse de manera simultánea diferentes procedimientos de regularización a las distintas partes vinculadas.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos, en esencia, en el auto de admisión son los siguientes:

2.1. Don Alejandro era, en los ejercicios 2009 y 2010, administrador único y socio mayoritario, con una participación en el capital del 85%, de la sociedad Power Media, S.L., perteneciendo el 15% restante a su cónyuge y familiares en primer grado de consanguinidad.

La actividad principal de la sociedad en los ejercicios citados fue la prestación de servicios de radiodifusión, por la que obtuvo unos ingresos de explotación de 2.098.184,21 euros en 2009 y 1.405.220,84 euros en 2010, de los que, respectivamente, 1.721.647,86 euros y 1.088.921,49 euros, correspondían a prestaciones de servicios personalísimos consistentes en la dirección, realización y presentación por el interesado de programas de radio y colaboraciones en prensa deportiva.

2.2. Iniciados por la Administración Tributaria procedimientos de comprobación simultáneos por el impuesto de sociedades (IS) de Power Media, S.L. y por el impuesto sobre la renta de las personas

físicas (IRPF) del interesado, Sr. Alejandro, de los ejercicios 2009 y 2010, en el correspondiente a la sociedad se procedió a valorar a precio de mercado (por la diferencia entre los ingresos percibidos de terceros por la actividad profesional personalísima del contribuyente y los gastos relacionados con los mismos, excluido el propio sueldo) la operación vinculada consistente en los trabajos realizados por el señor Alejandro para dicha sociedad, y facturados por ella a sus clientes. El valor así obtenido dio lugar a una regularización en el IS de Power Media, S.L y en el IRPF del interesado. El ajuste por la valoración a valor de mercado se hizo en sede de la sociedad, dictándose el 31 de marzo de 2015 la liquidación en concepto de IS, ejercicios 2009-2010, practicándose el ajuste primario de modo que, el mismo día 31-3-2015, se dictaron las liquidaciones por IRPF 2009-2010 con el ajuste bilateral, por importe de 313.552,11 euros.

Incoado procedimiento sancionador por los mismos hechos, se impuso al interesado sanción de 88.929,16 euros.

2.3. Frente a las liquidaciones por IRPF 2009-2010 y sanción derivada, se interpuso reclamaciones económico-administrativas que fueron desestimadas por el TEARM en resolución de 18 de diciembre de 2018, confirmada en acuerdo del TEAC de 29 de junio de 2020.

2.4. Contra la resolución del TEAC, don Alejandro interpuso recurso contencioso-administrativo n.º 1035/2020 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó en sentencia de 20 de enero de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia se contiene en los FD Cuarto y Quinto, del siguiente tenor literal:

"CUARTO.- Como pone de manifiesto el demandante, el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 15 de octubre de 2020 (rec. 437/2018), interpretando el artículo 16.9.3.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y el artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ha declarado que "para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza".

Para llegar a tal conclusión razona que:

" En el presente caso no nos encontramos con una regularización de la renta del recurrente modificando el valor de mercado anterior a la liquidación por este concepto en el Impuesto de Sociedades. Sino ante una regularización derivada de la liquidación del Impuesto del Impuesto de Sociedades, y en este caso es evidente que las normas concernidas, el artículo 16.9.3.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, *aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, exigen que para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza. La interpretación literal del precepto no deja lugar a dudas, no siendo de admitir la petición subsidiaria que hace el Abogado del Estado de que por firmeza de la liquidación en la que se modifica el valor de la operación vinculada, se refiera exclusivamente a la vía administrativa, pues ni ello se deriva de norma alguna, ni coincide con lo que se entiende por firmeza del acto "*

QUINTO.- En el supuesto de autos, la valoración a valor de mercado se hizo en sede de la sociedad, tal como se indica en el acuerdo de liquidación por el Impuesto de Sociedades 2009-2010 dictado el día 31 de marzo de 2015, practicándose el ajuste primario.

Y en la misma fecha, por tanto, antes de que esa liquidación hubiera adquirido firmeza, se dictó el Acuerdo de liquidación en concepto de IRPF 2009-2010, practicándose el ajuste bilateral.

Por tanto, es de aplicación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la Sentencia transcrita, como también admite la Abogacía del Estado con la única objeción de que se trata de una única sentencia.

Ello nos lleva a la anulación la liquidación dictada por el IRPF, puesto que la misma no podía practicarse hasta que la liquidación por el Impuesto de Sociedades, en cuyo seno se realizó la valoración de la operación vinculada, hubiera adquirido firmeza. No es sino hasta ese momento cuando la Administración tributaria puede regularizar la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme.

En virtud de lo expuesto, procede estimar el recurso, anulando el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador derivado del mismo, así como las resoluciones del TEAR y del TEAC que los confirman.

La estimación el recurso por esta causa hace innecesario analizar el resto de los motivos de impugnación articulados en la demanda." (sic).

SEGUNDO.Criterio interpretativo de la Sala.Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en las sentencias del Tribunal Supremo, Sección Segunda, 105/2023, de 30 de enero de 2023 (rec. casación núm. 4077/2021) y 676/2022, de 6 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020).

La cuestión que se plantea en este recurso ha sido abordada y definitivamente aclarada por nuestras sentencias 105/2023, de 30 de enero, rec. 4077/2021, ECLI:ES:TS:2023:233 y 676/2022, de 6 de junio, rec. 2608/2020, ECLI:ES:TS:2022:2275, a las que ha seguido la sentencia 1.193/2023, de 27 de septiembre, rec. 7630/2021, todas ellas de fecha posterior a la impugnada en casación.

En la sentencia 105/2023, de 30 de enero, estimamos el recurso de casación de la Administración General del Estado contra la decisión del TSJ de Cataluña que, en síntesis, interpretó los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, en el sentido de que la Administración no podía regularizar al contribuyente por el concepto IRPF mientras no fuera firme la valoración comprobada respecto a la sociedad vinculada en sede de IS.

En efecto, en aquel pronunciamiento llegamos a una conclusión contraria a la mantenida por la sentencia de instancia sobre la base de la siguiente argumentación, cuyo punto de partida se encuentra en la remisión a la previa sentencia 676/2022, de 6 de junio, rec. 2608/2020, que reproducimos, por razones de seguridad jurídica, y al que nos remitimos, pues no se advierte motivo para resolver de otro modo.

Se dijo en la STS de 30 de enero de 2023, cit, que ahora reiteramos:

"[...] Delimitada en los términos expuestos la controversia, en lo que afecta a la cuestión de interés casacional que debe dirimirse en este recurso, en la que lo relevante es la apreciación de la sentencia recurrida de la improcedencia de proseguir procedimientos independientes y paralelos para la regularización de los contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, hay que recordar que esta cuestión ha sido analizada por nuestra Sala en la reciente STS de 2 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020) en la que hemos confrontado los pronunciamientos precedentes sobre la interpretación de los preceptos legales en cuya infracción fundamenta el recurso de casación de la Administración, interpretando a tal efecto el art. 16.9.3.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y el art. 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Dada la semejanza de los argumentos expuestos por las partes con respecto a las cuestiones examinadas en dicha sentencia, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

En nuestra STS de 2 de junio de 2022, cit., se reiteró la doctrina fijada en la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027), y se declaró que la doctrina establecida en la resolución de 15 de octubre de 2020, citada por la sentencia aquí recurrida en apoyo de su interpretación sobre la imposibilidad de proseguir dos procedimientos independientes y paralelos para la regularización, no resulta de aplicación en los casos en que, como es el que nos ocupa, la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, pues el alcance literal de las normas implicadas (arts. 16.9 del TRLIS y 21 del RIS), debe situarse en su propio contexto, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, y es en ese escenario donde resulta coherente la doctrina fijada en la sentencia de 15 de octubre de 2020, cit. Pero fuera de estos casos, y con apoyo en los antecedentes legislativos y la interpretación teleológica y sistemática (art. 3 Código Civil) que ya expusimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, cit., la solución debe ser distinta cuando se han seguido procedimiento de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, garantizando en todo caso la debida coordinación entre los distintos procedimientos.

En nuestra STS de 18 de mayo de 2020, cit, se dijo:

"[...] QUINTO.- La interpretación del alcance de la regularización de varios obligados tributarios afectados por la modificación de valoraciones de operaciones vinculadas.

El recurso de casación plantea una segunda cuestión que, sin ser rechazada explícitamente en el auto de admisión, no constituyó el asunto sobre el que se concretó el interés casacional. Sin embargo, esta Sala ha constatado posteriormente, en otro asunto, la existencia de interés casacional en la cuestión que suscita aquí la parte recurrente. Concretamente,

"Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 16.9.3.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como el artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio".

Como quiera que sobre dicha cuestión se ha extendido el recurso de casación de la actora, y la parte recurrida ha formulado alegaciones, ningún obstáculo existe para que esta Sala aborde dicha cuestión en el ámbito del presente recurso de casación.

Recordemos ahora que el motivo del recurso que plantea la actora es la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, hoy recurrente en casación, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

El art. 16.9 del TRLIS en la redacción aplicable dispone lo siguiente:

"9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo

dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno".

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, señala que esta Ley tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal, en particular en la regulación de las operaciones vinculadas.

Para cumplir los objetivos pretendidos, la Ley 36/2006 modifica la regulación de las operaciones vinculadas redactando el artículo 16.1.1.º del modo siguiente:

"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".

Conviene recordar que hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el TRLIS disponía en su artículo 16.1 que:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación (...)".

Cabe observar que, como resultado de la modificación, la valoración a mercado de las operaciones vinculadas pasa de ser una facultad de la Administración ejercitable sólo cuando la valoración convenida por las partes implicadas hubiese determinado para el conjunto de todas ellas una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación, a constituir una obligación para los obligados tributarios,

obligación cuyo cumplimiento la Administración puede comprobar y, en su caso, corregir, en todos los supuestos de comprobación de las operaciones vinculadas.

Consecuencia obligada de dicha modificación es la diferente regulación del procedimiento de comprobación del valor de las operaciones vinculadas, al desaparecer con la nueva regulación el requisito de la "tributación inferior" o del "diferimiento de la tributación" para que la Administración pudiera valorar a mercado las operaciones vinculadas y encontrarse los obligados tributarios, por el contrario, obligados en todo caso a valorar a mercado.

En efecto, el artículo 16 del RIS, antes de ser modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, disponía:

Artículo 16. Procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado

1. Cuando la Administración tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801), se procederá de la siguiente manera:

a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes, expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.

b) La otra parte vinculada dispondrá del plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación a que se refiere la letra anterior, para efectuar las alegaciones que estime pertinentes.

c) Examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, e inmediatamente antes de redactar el acto de determinación del valor normal de mercado, se pondrán de manifiesto a las referidas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

d) El acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.

e) El órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado será el que tenga la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación.

2. El acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada.

3. El valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria surtirá efecto, en cuanto no hubiere sido recurrido por ninguna de las partes vinculadas, en las liquidaciones de los períodos impositivos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801).

4. Si el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme".

Así pues, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006 la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas se configuraba como un procedimiento autónomo del propio procedimiento inspector que se seguía con el obligado tributario. En ese procedimiento autónomo tenían entrada también las partes vinculadas con el obligado tributario que estaba siendo sometido al procedimiento de inspección. Es de todo punto lógico la participación de dichas partes vinculadas si se tiene presente que la Administración sólo podía valorar a mercado las operaciones cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, lo que hacía conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de poder determinar fundadamente la concurrencia o no de esa "tributación inferior" o de ese "diferimiento de la tributación" que había de valorarse en el conjunto de las entidades o personas implicadas. La conclusión alcanzada al respecto era, sin duda, determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones.

Pues bien, la entrada en vigor de la Ley 36/2006, hace desaparecer el condicionante de la "tributación inferior" o del "diferimiento en la tributación", y dado que los obligados tributarios están obligados a valorar a mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la Administración, pierde su sentido la existencia del citado procedimiento autónomo y especial y la participación en él de las partes vinculadas con el obligado tributario respecto del que se ha iniciado el procedimiento inspector, de forma que la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa. Las demás partes vinculadas se integran en el procedimiento una vez que éste ha concluido respecto del obligado tributario principal, es decir, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y le ha girado la liquidación tributaria provisional. Dicha participación queda limitada a la vía de recurso y reclamaciones, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado.

Ahora bien, todo ello no excluye la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas, que es cabalmente lo que ha ocurrido en este caso.

El recurrente argumenta que no cabe simultanear la comprobación de las distintas partes vinculadas a tenor de lo dispuesto en el artículo 21.4 del RIS, según el cual: "Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme". Para el recurrente, sólo cuando haya alcanzado firmeza la liquidación practicada al obligado tributario podrá regularizarse a las demás partes vinculadas, cosa que en el supuesto de hecho analizado no había sucedido, toda vez que existieron comprobaciones y liquidaciones simultáneas de todas las partes implicadas. Por tal razón el escrito de interposición sostiene que no se ha respetado el procedimiento de determinación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

Sin embargo, tal tesis no puede ser compartida, ya que las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. Ciertamente, cuando la Administración ha iniciado actuaciones inspectoras exclusivamente sobre un obligado tributario, resulta de plena aplicación el sistema derivado del art. 21 RIS, de manera que:

- a) Si la regularización no afectara sólo a la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la propuesta de liquidación que derive de dicha valoración se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria que hubieran podido ser regularizados por otros motivos.
- b) La liquidación derivada de esta acta que documenta la regularización de las operaciones vinculadas tendría carácter provisional.
- c) Sólo cuando esta liquidación provisional hubiese adquirido firmeza, podría regularizarse a las demás partes vinculadas, sin que exista peligro de prescripción pues ya determina la norma que esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas.

En primer lugar, el propio tenor literal de los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS permite afirmar que el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado que en ellos se regula está previsto sólo para aquellos supuestos en los que se ha iniciado un procedimiento de inspección respecto de un obligado tributario y en su seno se observa que existen operaciones vinculadas que hay que valorar a mercado. Nada dicen los preceptos indicados respecto a otra situación como la del recurrente, si excluyen que se siga un procedimiento respecto a cada una de las partes de la operación vinculada, de manera que respecto de cada una de las partes de la operación vinculada se sigan procedimientos de inspección, que podrán tener incluso un ámbito más amplio que dichas operaciones vinculadas.

Por otra parte, la regulación contenida en los preceptos indicados, pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses para esas otras partes vinculadas, bajo la hipótesis de que éstas no están siendo objeto de inspección. A tal fin, obliga a notificar a las demás partes vinculadas la liquidación practicada, sobre la base de la corrección valorativa, al obligado tributario inspeccionado en cuya sede se realiza la valoración de la operación vinculada, para que aquellas puedan personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que puedan interponer ellas mismas recurso o reclamación.

Por contra, cuando ha existido, como en este caso, una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se aseguró desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada.

La finalidad de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, pero cuyos resultados pueden afectarles, es el objetivo del artículo 16.9 del TRLIS al reconocerles el derecho a personarse en el recurso o reclamación presentado por el único obligado tributario inspeccionado o, en defecto de dicho recurso

o reclamación, a impugnar directamente la liquidación practicada a aquél. Es por ello que, para poder ejercitar ese derecho el artículo 21.1 del RIS ha previsto que cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en que se lleve a cabo (el del obligado tributario inspeccionado), la propuesta de liquidación que se derive de la misma se documentará en acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria.

Pero ello no obsta, ya se ha dicho, a que, cuando se desarrollan procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas, cada una va a poder defender también sus legítimos intereses, en este caso mediante la impugnación de la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección.

Por último, conviene señalar que la regulación contenida en los preceptos señalados, a diferencia de la anteriormente vigente, no suspende de forma automática la ejecutividad de la liquidación girada -sobre la base de la corrección valorativa- al obligado tributario objeto de inspección, en tanto el valor de mercado no adquiera firmeza. Pues bien, cuando tienen lugar procedimientos de inspección simultáneos sobre las distintas partes vinculadas, se practicará la correspondiente liquidación a cada una de ellas sobre la base del valor normal de mercado determinado, liquidación que tampoco queda como regla general suspendida de forma automática.

La regulación analizada sí obliga, sin embargo, a posponer la regularización de las demás partes vinculadas -que no son objeto de inspección- hasta el momento en que el valor de mercado determinado se convierta en firme, cosa que no sucedía con la regulación anterior, en la que podía liquidarse, pero quedando suspendida la ejecutividad de la liquidación.

En efecto, la posposición de la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado adquiera firmeza, tiene sentido cuando tan sólo una de las partes implicadas está siendo sometida a inspección por las operaciones vinculadas. Pero no cuando cada parte puede realizar plenamente actuaciones de defensa e impugnar cuanto tenga por conveniente, también la valoración resultante.

De hecho, es bien indicativo de la carencia de obstáculo real alguno para la integridad del derecho de defensa que el recurrente no ha aducido ningún óbice de indefensión o merma de garantías reales en tal sentido. Así, en el expediente obra (documento 29, epígrafe 2.1.3.1.1.29 del expediente de la AEAT) la valoración de la operación vinculada, habiendo tenido acceso a todos los elementos y datos tomados en consideración, sin que sean hayan sido desvirtuados. Sin duda que, en esta situación de prosecución de dos procedimientos, será conveniente que la Administración tributaria primero, y en la eventual fase de reclamación económico administrativa, después, se adopten las medidas de coordinación necesarias entre los distintos procedimientos. Pero, en cualquier caso, conviene recordar que estamos ante una liquidación que tiene carácter provisional, tal y como establece el art. 101.4 LGT, en relación al art. 190.2.c) del Real Decreto 1065/2007, 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, por cuanto la comprobación afecta a "[...] la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas".

En conclusión, pues, las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas

procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas. En este sentido, lo relevante es garantizar la integridad del derecho de defensa previsto en el art. 24 CE y art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000 /C-364/01) a través del pleno acceso a la totalidad de la documentación procedente de otro procedimiento, así como la plenitud de medios de impugnación y posibilidad de revisión por parte del Tribunal ante el que pueda ser recurrido el acto que concierne al contribuyente, tal y como hace ver la STJUE de 16 de octubre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:861) en un supuesto que, aún relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, guarda analogía con la problemática de procedimientos separados con hechos y apreciaciones vinculadas. Todas estas garantías han sido debidamente observadas en este procedimiento por lo que no se ha producido ningún tipo de indefensión y menos aún la vulneración absoluta del procedimiento que postula la recurrente.

Por consiguiente, procede desestimar el recurso de casación en este punto [...]"

En el fundamento jurídico séptimo de nuestra STS de 2 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020) se reiteró, por consiguiente "[...] la doctrina jurisprudencial fijada en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027 - ES:TES:2020:951), precisando, al mismo tiempo el alcance de la doctrina expuesta en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018), al objeto de mantener la necesaria coherencia de la doctrina jurisprudencial:

En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación"".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 30 de enero de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

TERCERO.Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

De conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta y la interpretación de los arts. 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, que hemos ratificado, el requisito de la firmeza de la liquidación no es de aplicación en un caso, como el que enjuiciamos, en que la Administración ha seguido sendos procedimientos de regularización, uno en sede de la sociedad vinculada, Power Media S.L., por el impuesto de sociedades, ejercicios de 2009 y 2010, y otro por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto al Sr. Alejandro, por los mismo ejercicios 2009 y 2010.

Por consiguiente, debemos estimar el recurso de casación y casar y anular la sentencia recurrida, por infringir el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido del Impuesto de Sociedades, y el art. 21.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio que aprobó el

reglamento del Impuesto de Sociedades, así como la jurisprudencia establecida en nuestras STS de 18 de mayo de 2020, 2 de junio de 2022 y de 30 de enero de 2023, citadas.

Una vez casada y anulada la sentencia recurrida, procede ordenar la retroacción de actuaciones, dado que la sentencia recurrida dejó imprejuizadas el resto de cuestiones de fondo planteadas en la demanda, que deberán ser resueltas por la Sala de instancia.

CUARTO. Pronunciamiento sobre 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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las de la instancia, al ordenarse la retroacción de las actuaciones, no ha lugar a efectuar pronunciamiento alguno.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico quinto de la sentencia 105/2023, de 30 de enero de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 4077/2021.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 20 de enero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 1035/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso núm. 1035/2020, debiendo la Sala de instancia, con observancia de los criterios interpretativos fijados, dictar nueva sentencia resolviendo el resto de cuestiones de fondo planteadas en la demanda.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.