

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065192

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2016

Vocalía 6.^a

R.G. 3029/2013

SUMARIO:

IRPF. Reglas especiales de valoración. Estimación de rentas. Operaciones vinculadas. En el presente caso, a la vista de la legislación aplicable, y teniendo en cuenta que la Inspección ha regularizado en atención a la vinculación existente entre las partes, es correcta la aplicación de la normativa propia de este tipo de operaciones. La legislación del IRPF no ha contenido, ni contiene hoy, la regulación general del tratamiento a dar a las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, sino que se remite a la existente en el ámbito del IS, viéndose, por tanto, concernida de manera indirecta por las modificaciones legislativas del IS. Así pues, la norma a aplicar en las operaciones vinculadas en IRPF será la que en cada caso resulte de lo dispuesto en ese momento en el IS. No obstante, afirmada la aplicabilidad de la norma propia de las operaciones vinculadas a la operación que nos ocupa, debemos determinar qué relación tienen estas normas especiales con las normas específicas para determinadas alteraciones patrimoniales generadoras de pérdidas y ganancias que también resulten, atendiendo a su literalidad, aplicables a la misma operación. La dificultad estriba en que el debate no se establece entre una norma general y otra especial, lo que haría sencilla la toma de partido por una u otra, sino entre dos normas especiales, lo cual hace más compleja la decisión sobre cuál ha de tener preponderancia, pues el criterio de la mayor especialidad no resuelve la disyuntiva. Ambos tipos de especialidad se deben a motivos diferentes. Por un lado, las “normas específicas de valoración” del art. 35.1.b) de la Ley 40/1998 (Ley IRPF) y del posterior texto refundido, así como el art. 37.1.b) de la vigente Ley 35/2006 (Ley IRPF), responden bien al tipo concreto de activo que se enajena, o bien al tipo de operación a través de la que se realiza la transmisión, recogiendo una pluralidad de casos cuya necesidad de norma especial es, por tanto, variada, y va desde la conveniencia de ofrecer una solución técnica concreta a complejos problemas valorativos a la fijación de referencia valorativa en transmisiones cuya contraprestación no se recibe en dinero. Por otro lado, las reglas previstas para las operaciones vinculadas se justifican por la relación existente entre las partes contratantes, y su finalidad es clara y unívoca: evitar la elusión fiscal que puede obtenerse con el uso de precios de conveniencia que transfieran bases imponibles entre los contratantes. Pues bien, ante la convivencia de estas diferentes reglas especiales que responden a distinta finalidad, sin que la norma priorice con claridad la aplicación de una u otra, la jurisprudencia de la Audiencia Nacional recaída sobre ejercicios posteriores a la vigencia de la Ley 43/1995 (Ley IS), siempre ha confirmado la aplicación de la regla de operaciones vinculadas cuando la regularización expresamente se basa en esta circunstancia, en la vinculación de las partes contratantes y, por tanto, en el uso interesado de precios diferentes al que habrían convenido partes independientes, sin llegar a afirmar una preferencia absoluta y general de las normas de operaciones vinculadas sobre las que tan solo se fijan en el tipo de activo transmitido o en la operación en la que se transmite. En conclusión, no hay una primacía o preferencia absoluta de ninguna de las dos reglas especiales de valoración. Habrá que atender a los motivos por los que la regularización se practicó. Sólo si la regularización se basa en la vinculación deberá usarse el procedimiento especial previsto para este tipo de valoraciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 26, 115 y 150.
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 162.
Ley 61/1978 (Ley IS), arts. 15 y 16.
Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15 y 16.
RD 537/1997 (Rgto IS), art. 15..
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 8.
Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 35 y 42.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 35.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 37.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesto por **XY**, SL (NIF ...) y sus socios **Ax...** (NIF ...), **Jx...** (NIF ...), **Mx...** (NIF ...), **Lx...** (NIF ...), **Nx...** (NIF ...), **Gx...** (NIF ...), **Px...** (NIF ...) y **Sx...** (NIF ...)

actuando en su representación **Dx...** (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, notificada el 28 de enero de 2013, resolviendo las reclamaciones económico-administrativas 41/04035/2009 y sus acumuladas, 41/04037/2009 a 41/0445/2009, interpuestas contra Acuerdo de liquidación practicado a la sociedad por el concepto Retenciones a cuenta del IRPF del ejercicio 2002, y a los socios 201, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2002, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de cuantía 992.751,34 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso, debe destacarse lo siguiente.

El 21 de noviembre de 2006 la Inspección inició actuaciones de comprobación e investigación a los obligados tributarios citados en el encabezamiento, a la entidad **XY, SL** por los conceptos de Impuesto sobre Sociedades 2002 y Retenciones e ingresos a cuenta 2002, y a las citadas personas físicas por sus respectivos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas 2002.

En fecha del 5 de noviembre de 2007 se dictaron los Acuerdos de liquidación resultantes de las actuaciones, notificados el día 15 de noviembre de 2007.

La regularización se debió a la comprobación del precio de venta de las participaciones sociales de la entidad **ZX, SL**, participaciones que fueron vendidas por los hermanos Don **Sx...**, Doña **Px...**, Don **Lx...**, Doña **Mx...**, Doña **Nx...**, Doña **Gx...**, Don **Qx...** y Don **Ax...** a su hermano y también socio **Jx...**, quien a su vez transmitió las 48 participaciones compradas a sus hermanos más las 6 propias a **XY, SL**, por 50.250,00 € cada una, en escritura pública de 23 de octubre de 2002, operación que se repetiría en términos idénticos, en cuanto a número de participaciones y precios, en una segunda operación que consta en escritura pública otorgada el 26 de diciembre de 2002.

Así, la sociedad **XY, SL** adquirió 108 participaciones de **ZX, SL**, a cuya compra destinó 5.427.000 €, importe que prácticamente coincide con el precio de venta de los terrenos enajenados en 4 de julio de 2002 a la entidad **I... SL**.

La Inspección, aplicando la normativa de operaciones vinculadas, siguiendo el oportuno procedimiento, determinó para las participaciones enajenadas un valor de mercado de 12.035,03 € cada una, muy inferior al pactado por las partes de 50.250,00 €.

En consecuencia, practicó los siguientes ajustes en las liquidaciones practicadas:

- A los hermanos, socios personas físicas de **XY, SL**: se consideró que la diferencia de precio (50.250,00-12.035,03 € por cada participación) debía calificarse como dividendo.
- A la sociedad compradora, **XY, SL**: la diferencia de precio citada fue calificada como distribución de beneficios, sobre la que habría de practicarse la correspondiente retención del 18%.
- Asimismo, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se minoró el importe de deducción por beneficios extraordinarios declarada por la entidad (recuérdese que en la compra de las participaciones había invertido el importe obtenido por una transmisión de unos terrenos celebrada en ese mismo ejercicio).

Segundo.

En desacuerdo con el valor de mercado asignado por la Inspección, los ahora recurrentes instaron la tasación pericial contradictoria, que finalizaría con las liquidaciones dictadas tomando como base el importe determinado por el tercer perito, de 12.182,96 € para cada participación, siendo los Acuerdos notificados el 2 de marzo de 2009.

Tercero.

El 1 de abril de 2009 los interesados interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, tramitadas con números de registro 41/04035/2009 y sus acumuladas, 41/04037/2009 a 41/0445/2009, y resueltas acumuladamente, en las que se impugnaban los Acuerdo de liquidación practicados a la sociedad por el concepto Retenciones a cuenta del IRPF del ejercicio 2002, y a los socios 201, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2002,

Asimismo, en el Impuesto sobre Sociedades, contra el Acuerdo dictado por este Impuesto fue interpuesta la correspondiente reclamación, con número de registro 41/04036/2009, cuya alzada se ha tramitado en este TEAC con el nº de registro 3252/2013, y que también es resuelta con fecha de hoy.

Las reclamaciones citadas fueron desestimadas por el TEAR en su fallo del 29 de noviembre de 2012, notificado el 28 de enero de 2013.

Cuarto.

El 28 de febrero de 2013, los interesados interpusieron recursos de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En su escrito de alegaciones hacen referencia esencialmente a las siguientes cuestiones:

- Superación del plazo máximo de duración para las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.1 LGT, entendiéndose que el tiempo de tramitación de la tasación pericial contradictoria forma parte del cómputo de las actuaciones inspectoras, citando la Sentencia de la Audiencia Nacional en el recurso número 639/2005.

Añade que el procedimiento de tasación pericial contradictoria ha sobrepasado el plazo legal de 6 meses y que por ello no se pueden exigir intereses de demora por el plazo en que se haya excedido.

- La venta de la finca ..., principal activo en 2002 de la entidad **ZX, SL**, -cuyas participaciones sociales son objeto de valoración- no se hizo en condiciones normales de mercado.

La finca sufrió una devaluación parcial de su valor desde la venta de las participaciones de **ZX, SL** en 2002 hasta la venta de la finca por parte de los administradores de la sociedad.

- En cuanto a la tasación pericial contradictoria se plantean diversas cuestiones como la cualificación del perito. A juicio de la parte, la tasación de las participaciones sociales de **ZX, SL** a finales de 2002 sólo la puede realizar un experto contable con el apoyo de un experto inmobiliario.

Sobre el contenido del informe de valoración del tercer perito el contribuyente discute la metodología empleada, a la ausencia de examen personal de la finca y a elementos de hecho relevantes conocidos después de la formulación de alegaciones ante el TEARA.

- Erróneo juicio de intenciones por parte de la Inspección sobre la finalidad que perseguían los hermanos al concentrar las participaciones de **ZX, SL** en **XY, SL**, siendo éstos motivos negociales dada la conflictiva situación de **ZX, SL**, ya que el grupo mayoritario de socios (55%) ha venido durante los últimos años adoptando decisiones perjudiciales para la minoría (45%), decisiones que en la actualidad están siendo cuestionadas en diversos procedimientos de naturaleza mercantil e incluso penal.

- La Inspección debería haber aplicado el artículo 35.1.b) TRLIRPF, que resulta de aplicación preferente sobre el 16 LIS. Además, no se cumplían en 2002 los presupuestos para la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas y éstas, en aquel momento no atribuían a la Administración la facultad de establecer calificaciones tributarias sobre las diferencias de valor.

- La regularización practicada por la Inspección ha excedido de las facultades de calificación tributaria que le concede el artículo 13 LGT. La Administración sigue recurriendo de forma abusiva a la interpretación económica, práctica que ha sido denunciado por autores del prestigio de García Novoa, Pont Clemente o Falcón y Tella. Precisamente, desde una calificación jurídica de los contratos celebrados, no cabe la posibilidad de considerar que la sociedad ha repartido un dividendo a sus socios, ya que se trata de verdaderos contratos de compraventa, formalizados ante notario y que han desplegado los efectos que les son propios.

- Las normas sobre operaciones vinculadas vigentes en 2002 concedían a la Administración la potestad de rectificar los precios declarados por los contribuyentes y, con ello, practicar los ajustes correspondientes en sus respectivas bases imponibles, pero no permitían rectificar posibles deducciones en la cuota que pudieran verse afectadas por las diferencias de valoración (alegación que se refiere a la regularización practicada a la sociedad en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, adolece de los vicios señalados por los recurrentes.

Tercero.

La primera cuestión a analizar alegada por los recurrentes hace referencia a la duración del procedimiento inspector. Alegan que se ha superado el plazo máximo de duración fijado por el artículo 150.1 LGT, interpretando que para el cómputo de ese plazo máximo debe incluirse el tiempo que duró el procedimiento de tasación pericial contradictoria, aunque se haya desarrollado después de que se diera por finalizado el procedimiento inspector, citando en su apoyo la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007, recuso número 693/2005.

No obstante, dicho motivo no puede ser aceptado.

La sentencia invocada por los interesados se refiere a un procedimiento iniciado según el propio texto de la misma el 18 de abril de 2000, cuando aún no era de aplicación la Ley 58/2003, General Tributaria, que sí es de aplicación al caso analizado.

Con la entrada en vigor de la nueva Ley la tasación pericial deja de ser un medio de comprobación y se configura como un instrumento de comprobación o corrección que puede ser instado por los contribuyentes, convirtiéndose en un procedimiento independiente que se regula por sus propias normas, con naturaleza revisora.

Así lo señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2011, recurso número 468/2010:

"La tasación pericial contradictoria se contemplaba, en la LGT de 1963, como uno de los medios de comprobación de valores (art. 52.1 .e), si bien el sujeto pasivo podía, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado (art. 52.2).

En la LGT 58/2003, la tasación pericial contradictoria deja de ser un medio de comprobación de valores y aparece configurada (artículos 57.2 y 135.1) como un instrumento de confirmación o corrección del resultado obtenido por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1 del artículo 57 (STS de 13 de mayo de 2010 -rec. 1/2008). Y puede ser promovida por los interesados dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado (art. 135).

Como ya ha declarado esta Sala en sentencias de 15 y 29 de junio de 2011 (recursos 222/2010 y 306/2010, respectivamente) la discrepancia del obligado con las valoraciones hechas por la Inspección puede hacerla valer promoviendo una tasación pericial contradictoria [cf. artículo 2.f) RGIT ; artículo 52.1.e) Ley 230/63, General Tributaria ; artículo 57.4 y 135 Ley 58/2003]. La tasación pericial contradictoria se incoa, por tanto, a instancia del obligado tributario (artículo 135.1 LGT), como reacción ante una liquidación de la que discrepa. Al ser un procedimiento incoado a su instancia, puede caducar si la dilación le es imputable al mismo [artículo 104.1.b) LGT en relación con el apartado 3.3º del mismo], efecto que confirma hoy día el artículo 162.1.e) del Reglamento General de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI) aprobado por RD 1065/07, de 27 de julio , al contemplar como una de las formas de terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria , la caducidad en los términos del artículo 104.3 de la Ley 58/2003 , según el cual "cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo". Y los efectos de esta caducidad serían los previstos en el 162.4 RD 1065/2007, esto es, que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Asimismo, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 8 de febrero de 2012, recurso 2/2011, concluye que ni hay caducidad por haberse superado los seis meses ni prescripción del derecho de la Administración a liquidar por haberse superado el plazo máximo de las actuaciones inspectoras considerando como dies ad quem la notificación de la segunda liquidación derivada de la tasación pericial contradictoria tal y como pretenden los recurrentes, puesto que este procedimiento es distinto del de comprobación y tiene carácter revisor:

"La TPC se incoa, por tanto, a instancia del obligado (artículo 135.1 LGT (RCL 1963, 2490)), como reacción ante una liquidación de la que discrepa y que podría, en otro caso, ser objeto de recurso o de reclamación. Al ser un procedimiento incoado a su instancia, de sobrepasarse el plazo previsto puede caducar si la dilación le es imputable al obligado [artículo 104.1.b) LGT en relación con el apartado 3.3º del mismo], efecto que confirma hoy día el artículo 162.1.e) del Reglamento General de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI) aprobado por RD 1065/07, de 27 de julio (RCL 2007, 1658).

DUODÉCIMO

En el caso de autos es obvio que se ha excedido el plazo de seis meses pero sin que conste que sea por causa imputable al obligado que promovió la TPC; ahora bien, la Sala ha sostenido la naturaleza impugnatoria de la TPC (cf. Sentencia, Sección 2ª, de 16 de febrero de 2011 (PROV 2011, 47310) , recurso 320/2007) o más bien revisora pues se trata de un medio alternativo al recurso o reclamación frente a una liquidación de la que se discrepa por razón de las valoraciones en las que se basa. En la realización de la TPC no se está, por tanto, ante un procedimiento inspector pues a la TPC se acude frente a una liquidación precisamente para que se sustituya por otra, tal y como ha ocurrido en el caso de autos. De esta manera la dilación en la práctica de la TPC no tiene otra consecuencia sino la del silencio, no positivo pues no se prevé expresamente.

DÉCIMO TERCERO

En cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, el demandante hace valer tal alegato en tres aspectos a los efectos del artículo 150.1 y 2.a) LGT (RCL 1963, 2490) en relación con el artículo 66.a).

(...) en cuanto a la prescripción derivada del tiempo total hasta que se dictó la segunda liquidación aquí impugnada como acto originario y derivada de la TPC, hay que recordar lo antes expuesto sobre la naturaleza revisora de la TPC. En efecto, esta tasación se hace respecto de una liquidación que se basa en unos valores comprobados de los que se discrepa, por lo que, hay ya una liquidación, luego las actuaciones inspectoras han concluido (cf. artículo 145.1 in fine LGT (RCL 1963, 2490)), de ahí que el obligado pueda recurrir o reclamar o, como es el caso, promover una TPC. Esto no quita para que de la TPC se deduzca otra valoración que motive, como ha sido el caso de autos, que la primera liquidación cause baja y se sustituya por otra."

Así, en el presente caso el procedimiento inspector se inició el 21 de noviembre de 2006 y se notificó la liquidación en fecha del 15 de noviembre de 2007, por lo que en ningún caso se excedió el plazo máximo de 12 meses establecido por el artículo 150.1 LGT para el procedimiento inspector, sin que haya formado parte de él el procedimiento de tasación pericial contradictoria desarrollado después.

Cuarto.

Por otro lado, en cuanto a la tasación pericial contradictoria instada por los interesados con posterioridad, entienden los recurrentes que al haberse excedido los 6 meses de duración máxima del procedimiento no deberían exigirse intereses de demora por el plazo que excedió de dichos 6 meses, que, según sus cálculos, sería el periodo que abarca desde el 15 de junio de 2008 al 6 de febrero de 2009, todo ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.4 LGT, conforme al cual, "No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta."

La tasación fue instada por los contribuyentes mediante escrito presentado el 14 de diciembre de 2007, dictándose la liquidación resultante el 17 de febrero de 2009, notificada el 2 de marzo de 2009.

En dicha liquidación, para el cálculo de los intereses de demora la Inspección tomó como base el nuevo importe de cuota determinado conforme a la tasación del perito tercero, computándose desde el 30 de junio de 2003 (finalización del plazo para el ingreso en periodo voluntario del importe de la deuda) y la fecha del Acuerdo (el 17 de febrero de 2009).

Pues bien, la pretensión de los interesados debe desestimarse. A pesar de haber excedido el procedimiento los 6 meses de duración, no ha quedado acreditado que la Administración incumpliera el plazo por causa imputable a la misma, tal y como ya apreciara el TEARA en su Resolución, ya que los interesados ni acreditan ni concretan los lapsos de tiempo en los que el procedimiento estuvo supuestamente inactivo por causa imputable a la Administración, sin que, por otro lado, tampoco este Tribunal, tras examinar el expediente, advierta dicha circunstancia. Ello conduce a desestimar esta pretensión, ya que la imputación a la administración del retraso del procedimiento es el requisito al que el precepto que invocan los reclamantes, el 26.4 de la LGT, condiciona el cese del cómputo de intereses de demora.

La única norma específica del procedimiento de tasación pericial contradictoria que incluye una limitación al cómputo de interese de demora es el artículo 162 RGAT

"1. El procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.*
- b) Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior.*
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

d) *Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

e) *Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

(...)

5. Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan

El incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento."

En el presente caso, la tasación pericial contradictoria finalizó mediante la entrega de la Administración de la valoración efectuada por el perito tercero, acaecida el 6 de febrero de 2009. Puesto que la liquidación se notificó el 2 de marzo de 2009, sin haber transcurrido por tanto el mes entre ambas fechas a que se refiere el apartado 5, es correcto el cálculo de la Administración.

Quinto.

Los recurrentes se muestran asimismo disconformes con la valoración que se realizó de las participaciones sociales de ZX, SL, valores que como se ha venido diciendo, fueron los determinados por un tercer perito, como resultado de la tasación pericial contradictoria instada por los interesados.

De manera extensa en su escrito señalan diversos motivos que aquí se sintetizan en aras a una mayor brevedad, y que en definitiva se concentran en lo que sigue.

Alegan que la venta de la finca ..., principal activo en 2002 de la entidad **ZX, SL**, -cuyas participaciones sociales son objeto de valoración- no se hizo en condiciones normales de mercado entre partes independientes, sino que la finca fue sistemáticamente ofrecida a un único comprador con el que los administradores de **ZX SL** tenían una relación de amistad, y segundo, porque ha quedado acreditado que ... sufrió una evidente devaluación de sus expectativas urbanísticas inmediatas una vez que, con fecha 23 de diciembre de 2003 se aprobó el PGOU de ..., que mantuvo la anterior calificación urbanística de la finca en lugar de autorizar un aprovechamiento residencial en ella. Según los alegantes, de la prueba obrante en el expediente queda acreditado que el grupo minoritario de socios (45%) al que pertenecen los recurrentes se opuso, por todos los medios a su alcance, a que la venta de la finca se produjese en condiciones tan poco favorables.

Además, destacan que tanto el perito de la Administración como el tercero incurrieron en una continua confusión entre los conceptos de valor y precio, confusión que les ha llevado a equiparar el valor de mercado de la finca en 2002 con su precio de venta en 2004.

Por otro lado, en cuanto a la propia valoración, apelan a la falta de idoneidad del perito tercero que determinó el valor de mercado de las participaciones sociales, entendiendo que la valoración de éstas únicamente puede realizarse por un experto contable con el apoyo de un experto inmobiliario, debiendo aplicarse el método de comparación para determinar el valor de la finca, evitando así la confusión mencionada entre el valor y el precio, confusión que les ha llevado a equiparar el valor de mercado de la finca en 2002 con su precio de venta en 2004, contraviniéndose el artículo 158.4 RGAT que no permite tomar el precio de venta como referencia para la valoración de un bien cuando se produce cualquiera de las dos circunstancias siguientes que, en este caso sí se han producido: i) haya transcurrido un plazo superior a un año desde la fecha de devengo del Impuesto en el que vaya a surtir a efecto el precio de venta tomado como referencia (en nuestro caso, un año y medio); ii) se haya producido una alteración sustancial de las circunstancias determinantes de dicho valor (en su caso, señalan, entre finales de 2002 y marzo de 2004 sufrió una devaluación parcial de sus expectativas urbanísticas).

Estas mismas cuestiones en términos similares fueron planteadas ya en primera instancia por los recurrentes. Sobre ellas el TEAR, en su Resolución de 29 de noviembre de 2012, en el Fundamento de Derecho Sexto, concluyó lo siguiente:

"Antes de dar concreta respuesta a tales razones, hemos de dejar sentado que la TPC es un procedimiento que, en el caso de que las diferencias entre el valor comprobado por la Administración y el resultante de la tasación realizada por el obligado difiera en más de 120.000 € y del 10 por 100 de dicha tasación (artículo 135.2 LGT), adquiere una naturaleza arbitral, al desembocar en la designación de un tercer perito para que éste dirima de forma vinculante, al menos para la Administración (artículo 135.4 LGT), la controversia surgida sobre el valor a considerar en la liquidación que ésta deba practicar, dentro, lógicamente, de los límites de dicho precepto legal. Por ello, en línea con el TS y el TEAC (sentencia de 23 de septiembre de 2000 y resolución de 20 de abril de 2005, respectivamente invocadas por los reclamantes), el obligado podrá cuestionar, al menos en esta instancia

administrativa, la pureza del procedimiento y de las formas empleadas (titulación del tercer perito, motivación de la valoración, coetaneidad, etc.), pero no el juicio pericial o avalúo en sí, siempre subjetivo, del bien, renta o elemento a considerar, lo que decimos sin perjuicio de la libertad para apreciarlo que, en cualquier caso, ostentan los órganos judiciales de acuerdo con las reglas de la sana crítica (artículo 348 LEC).

1º) En cuanto a los reparos sobre la idoneidad y suficiencia de la titulación del tercer perito, considerando los bienes a valorar, unas participaciones sociales –las de la entidad ZX S.L.- y que el tercer perito fue designado y emitió su dictamen por su condición de economista, censor jurado de cuentas -la misma titulación, por cierto, que la del perito de los reclamantes-, tales reparos carecen de fundamento, estimando que dicha titulación es idónea para valorar tal clase de bienes.

No obsta tal conclusión el hecho de que en este caso el principal activo de la citada entidad fuera un inmueble (la finca «...»). Estamos de acuerdo con los reclamantes cuando sostienen que, en casos como este, el dictamen sobre el valor de unas participaciones sociales debe apoyarse en el informe o dictamen emitido por peritos que tengan titulación suficiente e idónea para valorar los inmuebles que constituyan los activos de la sociedad. Sin embargo, este Tribunal entiende que en nuestro caso el dictamen del tercer perito realizado en el seno de la TPC cumple dicha exigencia al haber ponderado en el mismo las diversas valoraciones de la referida finca (obrantes en el expediente) realizadas todas ellas por profesionales o expertos inmobiliarios:

| Perito Inmobiliario | Fecha del informe | Superficie (m/2) | Valor unitario | Calificación | Método | Valor (€) |
|---------------------|-------------------|------------------|----------------|----------------|-------------|-----------------|
| T | 12/12/2007 | 974.755,86 | 54,32 € | No urbanizable | Comparación | 52.948.738,32 € |
| V | 22/03/2007 | 974.755,86 | 48,29 € | No urbanizable | Comparación | 47.067.451,36 € |
| AEAT | 19/03/2007 | 974.755,86 | 11,87 € | No urbanizable | Comparación | 11.750.000,00 € |
| D. Cx... | 20/05/2002 | 899.170,00 | 9,01 € | No urbanizable | Comparación | 8.106.180,80 € |

No es, pues, por falta de informes emitidos por expertos inmobiliarios (todos ellos obrantes en el expediente y considerados en el dictamen del tercer perito) por lo que puede criticarse el dictamen del tercer perito. Cuestión distinta es que éste, en su proceso para obtener, según su leal saber y entender, el avalúo del inmueble, los haya motivadamente descartado por considerar como mejor y más fiable indicador del valor de mercado del inmueble en cuestión a 31 de diciembre de 2002 el precio (14.424.290,00 €) por el que definitivamente se vendió año y medio más tarde (en 22 de marzo de 2004), decisión que entra de lleno en la libre, discrecional y subjetiva pero suficientemente motivada y sobre todo vinculante apreciación profesional del tercer perito, sin que, a juicio de este Tribunal, sin que en cualquier caso, y esto es lo importante, ello constituya una irregularidad formal digna de invalidar su dictamen ni, tan siquiera, desmerezca su calidad o fiabilidad; antes al contrario, pues, según nuestro modo de ver, si se sabe cuál fue el precio por el que pudo venderse el propio inmueble poco tiempo después, en ausencia de circunstancias que evidencien su distorsión (como por ejemplo su falsedad o cualquier otra debidamente probada), dicha magnitud es tan buena –e incluso mejor- que cualquier otra para dictaminar, cuál era su valor de mercado a efecto de determinar el, a su vez, valor de las participaciones sociales año y medio antes.

2º) El tercer perito empleó en su informe el “método de comparación” contemplado en el artículo 15.1.b) de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. Pues bien, como quiera que dicho método exige que el perito disponga «...de información suficiente sobre al menos seis transacciones u ofertas de comparables que reflejen adecuadamente la situación actual de dicho mercado» (el artículo 21.1.c) de dicha Orden), los interesados consideran que el dictamen del tercer perito no es válido por no contar en su proceso de evaluación son seis «testigos», objeción que en este caso carece de fundamento:

Primero y de entrada, se olvida que la tasación que nos ocupa no está dentro del ámbito de aplicación de dicha Orden (ha de recordarse que según su artículo 2, el ámbito de aplicación de la misma no es otro que el siguiente: para la garantía hipotecaria de créditos o préstamos que formen o vayan a formar parte de la cartera de cobertura de títulos hipotecarios emitidos por las entidades, promotores y constructores, para la cobertura de las provisiones técnicas de las entidades aseguradoras, para la determinación del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias y para la determinación del patrimonio inmobiliario de los Fondos de Pensiones); ninguna mención hace de la TPC; luego, un eventual incumplimiento del artículo 21.1.c) de la misma no supondría para el tercer perito en el seno de una TPC ninguna irregularidad formal, independientemente de la mayor o menor influencia que ello pueda tener en el avalúo.

Segundo y a mayor abundamiento, este Tribunal considera que el tercer perito cumplió en cualquier caso dicha exigencia, si quiera sea formal e indirectamente, pero la cumplió, al haber ponderado en su dictamen –aunque fuera para descartarlos- los informes de T y V, ambos aportados por los reclamantes y en los que figuran seis

«testigos». Sobre estos hemos de puntualizar, por cierto, que los dictámenes emitidos por dichas entidades se fundamentaron en los mismos «testigos», a pesar de lo cual, evaluaron de forma diferente el inmueble, y ello sin contar con que dos de dichos «testigos» fueron abiertamente descalificados por el perito de la AEAT por los motivos expresamente recogidos en su informe, motivos que los reclamantes no han desmentido.

Y tercero y en cualquier caso porque la enajenación del inmueble año y medio más tarde, supuso un hito tan crucial como imposible en los supuestos que constituyen el ámbito de aplicación de dicha Orden, hito que, según el leal y saber y entender del tercer perito, justificó la elección del precio de venta del propio inmueble objeto de valoración, en detrimento de los citados informes, fundado en el precio de otros inmuebles.

3º) Constatado que el tercer perito, a fin de valorar a 31 de diciembre 2002 las participaciones sociales de la entidad ZX S.L., valoró el principal activo de la misma (la finca «...») por el precio por el que se vendió año y medio más tarde -en marzo de 2004- los interesados consideran que dicho modo de proceder invalida su dictamen por lo siguiente:

a) Los reclamantes denuncian que, con ello, se incumplió el límite temporal de un año previsto en el artículo 158.4 del RGAT (recuérdese que el inmueble en cuestión se enajenó menos de un año y medio después de la fecha a la que debía referirse la valoración), denuncia que no puede prosperar porque incurre en un error de bulto al obviar que la regla supuestamente incumplida sólo resulta aplicable a la Administración en el ejercicio de su actividad de comprobación del valor (artículo 57.1.h) LGT y 158.4 RGAT), no vinculando en cambio al tercer perito en el seno de una TPC incoada, precisamente, para corregir tales medios, sin perjuicio, obviamente, del mayor o menor poder de convicción que ello pueda representar.

b) Los reclamantes no están en cualquier caso de acuerdo con que la referida finca valiera en 2002 lo mismo que el precio por el que se vendió en marzo de 2002, oponiendo en su defensa dos circunstancias: el hecho de que dicha venta no se realizara en condiciones normales de mercado y el hecho de que la finca se devaluara desde 31 de diciembre de 2002 a marzo de 2004. Estas circunstancias no encierran, en rigor, ninguna irregularidad formal, sin perjuicio de que puedan interesar como elementos de mayor o menor convicción sobre el avalúo, algo que, como hemos expuesto, no nos corresponde enjuiciar. Manifiestar en cualquier caso y a mayor abundamiento que ninguna de las dos circunstancias opuestas por los reclamantes invalidan el juicio deducido por el tercer perito, por lo siguiente:

- Los interesados afirman que la venta no se hizo en condiciones normales de mercado circunstancia que atribuyen a la relación de amistad que unía al supuestamente único interesado en la compra de la finca con el administrador de la entidad ZX S.L. y representante del grupo mayoritario de dicha sociedad -frente al minoritario constituido por los reclamantes-; pues bien, a juicio de este Tribunal, por más que esté acreditada dicha relación y la constante oposición entre ambos grupos sociales, ello no permite inferir, a falta de cualquier otra evidencia, lo que sostienen los reclamantes, siendo francamente poco convincente que la sociedad vendiera en 2004 la finca por un precio muy inferior al que según los reclamantes pudo haberse vendido con el único fin de favorecer los intereses de un tercero, el amigo del administrador, en deliberado perjuicio de los propios intereses de la sociedad. Salvo los antecitados informes periciales aportados por los propios reclamantes y únicos a los que éstos conceden fiabilidad (a pesar de sus debilidades puestas de manifiesto por el perito de la Administración en su informe y no contradichas por los reclamantes), éstos no aportan ninguna otra oferta seria hecha por algún eventual comprador ni ningún otro indicio que haga sospechar la inconsistencia del precio de venta.

- Por otro lado, los interesados afirman también que, en cualquier caso, la finca entró en una senda de devaluación desde 2002 hasta que se vendió en 2004, como consecuencia del Plan General de Ordenación Urbanística de ... aprobado en 23 de diciembre de 2003, argumento que tampoco convence a este Tribunal, pues, más allá de las generalidades y las situaciones hipotéticas planteadas por los reclamantes, no existe, tampoco en este caso, ninguna evidencia concreta que permita colegir que dicho Plan rebajara las expectativas urbanísticas de la finca -cuya calificación, como suelo no urbanizable, mantuvo- hasta el punto de justificar una bajada significativa del valor de la finca desde finales de 2002 a marzo de 2004, antes al contrario, visto el comportamiento generalizadamente alcista del mercado inmobiliario español en 2004, cualquiera que sea la fuente consultada."

Pues bien, la postura de este Tribunal es coincidente en todo extremo con los razonamientos expuestos del TEAR, tanto en lo referente a la idoneidad y suficiencia del tercer perito como en las cuestiones relativas al contenido de la propia valoración, tendiendo en cuenta que, como bien apreció el Tribunal de instancia, el juicio que puede realizarse en esta vía de revisión se limita a las cuestiones de carácter formal, sin poder enjuiciar el propio avalúo del bien fijado por aquel.

Sexto.

A continuación analizamos las alegaciones que se formulan contra la aplicación de los ajustes previstos para las operaciones vinculadas. Como ya se indicó en los Antecedente de Hecho, la Inspección fundamentó su liquidación en la aplicación del artículo 16 de la LIS relativo a las operaciones vinculadas, procediendo a la determinación del valor de mercado de las participaciones transmitidas según se dispone en dicho precepto, y su normativa de desarrollo, en concreto el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Determinado éste valor, la Inspección procedió a la calificación de la parte de las rentas declaradas por los recurrentes que no se correspondían con el valor de mercado de las acciones transmitidas, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 13 y 115 LGT, de modo que se calificó como dividendo el exceso de precio satisfecho por la sociedad compradora a sus socios por la adquisición de las participaciones, calificación de la que derivan dos consecuencias:

-La sociedad compradora debería haber practicado retención sobre el importe del citado dividendo, ausencia de retención que se regulariza.

-El importe de dichos dividendos debió ser computado por los socios como rendimiento del capital mobiliario, y no como ganancia patrimonial.

Pues bien, sobre esta regularización de la operación vinculada los interesados han realizado las alegaciones que ya se han mencionado en el último antecedente de hecho, y que se procede a contestar a continuación, en el presente fundamento de derecho y en los siguientes.

En primer lugar, formulan una enmienda a la totalidad al enfoque realizado por la Inspección, afirmando que deberían haberse aplicado las reglas de valoración del artículo 35 del TRLIRPF (“normas específicas de valoración”), que, afirman, resultan de aplicación preferente respecto de la normativa de operaciones vinculadas, por tratarse de una norma especial prevista por la norma del IRPF específicamente para determinar el valor de enajenación, o de adquisición, en atención al tipo de activo transmitido. En concreto, se demanda la aplicación de la regla prevista en el artículo 35.1.a), prevista para la enajenación de “valores no admitidos a cotización”, que el tipo de bien transmitido en el presente caso.

Fue ésta también una cuestión alegada a la Inspección, sobre la que señaló el acuerdo de liquidación (página 31/40) que:

“el artículo 35.1.b) de la Ley 40/1998 regula la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial en el supuesto de transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, regulación aplicable a la totalidad de supuestos con independencia de que exista o no vinculación entre las partes. Ahora bien, en el supuesto de existencia de vinculación debe atenderse a lo establecido en el artículo 42 de la LIRPF, norma particular que debe prevalecer sobre la genérica del artículo 35.1.b).”

Frente a esta contestación de la Inspección alega la reclamante lo concluido en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de febrero de 2007, recurso 175/2005, que, sobre una liquidación de IRPF 1993, y apoyándose en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2000, (recurso de casación 25/1999), consideró que la normativa de operaciones vinculadas no debe aplicarse en la valoración de las ganancias patrimoniales cuando, como ocurre en el presente caso, hay una norma específica que regula la operación, señalando que:

“(…) De ello resulta, por tanto, que el artículo 16 de la Ley 61/1978 relativo a la valoración de las operaciones vinculadas ha de entenderse referido exclusivamente a rendimientos y no a incrementos y disminuciones de patrimonio, y, por tanto, el valor de transmisión, en el supuesto de autos, ha de valorarse conforme al art. 48.uno. b) de la L.I.R.P.F, que a falta de determinación del citado valor convenido en condiciones normales de mercado, éste ha de determinarse conforme al mayor de los contemplados en dicho precepto, tal y como realizó la Inspección respecto de la parte del precio considerada como incremento de patrimonio, siendo conforme a Derecho dicha actuación.”

Pues bien, en el presente caso este Tribunal considera que a la vista de la legislación aplicable en nuestro caso, diferente a la aplicada por la sentencia que se invoca por los recurrentes, y teniendo en cuenta que la Inspección ha regularizado en atención a la vinculación existente entre las partes, es correcta la aplicación de la normativa propia de este tipo de operaciones.

En primer lugar veamos las diferencias entre la normativa enunciada, ya que la solución alcanzada por el Tribunal Supremo en 2000, y por la Audiencia Nacional en 2007, se basan en la relación existente entre los artículos 15 y 16 de la ley del Impuesto sobre Sociedades vigente hasta 1995, la Ley 61/1978, sin que pueda sostenerse después de la entrada en vigor de la posterior Ley 43/1995.

La legislación del IRPF no ha contenido, ni contiene hoy, la regulación general del tratamiento a dar a las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, sino que se remite a la existente en el ámbito del Impuesto sobre

Sociedades (en adelante IS), viéndose, por tanto, concernida de manera indirecta por las modificaciones legislativas del IS.

Así, la Ley 18/1991 de IRPF se remitía en su artículo 8 a la normativa de Sociedades, primero a la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y posteriormente a la Ley 43/1995; al igual que la posterior, la Ley 40/1998, de IRPF -aplicable al presente caso- en su artículo 42.1 se remite a la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades; y el posterior texto refundido, aprobado mediante RD legislativo 3/2004 al TRLIS, al RD legislativo 4/2004.

Así pues, la norma a aplicar en las operaciones vinculadas en IRPF será la que en cada caso resulte de lo dispuesto en ese momento en el Impuesto sobre Sociedades.

En la Ley 61/1978, tal y como fue interpretada por la jurisprudencia, la regulación propia de las operaciones vinculadas se reservó, como aclara la rúbrica del artículo 16, para la "Valoración de ingresos y gastos", quedando fuera la determinación de los "Incrementos y pérdidas de patrimonio", materia a la que se refiere expresamente el artículo 15 de la citada Ley 61/1978.

En efecto, así lo expone la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2000, (recurso de casación 25/1999, ponente D. Alfonso Gota Losada) en la que se basó la sentencia de la Audiencia Nacional invocada.

"La tesis que sostiene la Sala, y que reiteramos en los fundamentos de derecho que siguen, es que el artículo 16, apartados 3 a 5 de la Ley 61/1978, es aplicable solamente a las operaciones vinculadas que se incardinan dentro de los componentes del hecho imponible, consistentes en rendimientos de explotaciones económicas, actividades profesionales o artísticas, y en rendimientos de elementos patrimoniales cedidos, no afectos a explotaciones económicas y demás actividades citadas, en cambio, la determinación de los incrementos o disminuciones de patrimonio debe hacerse de acuerdo con las normas del artículo 15 de la Ley 61/1978, sin que les sea aplicable el artículo 16, apartados 3 a 5 de dicha Ley, (...)."

En presente caso nos encontramos con el ejercicio 2002, al que le es de aplicación lo dispuesto en el 42.1 de la Ley 40/1998, reguladora del IRPF, que establece que: *"Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades."*

Este artículo 16, a diferencia del precepto de igual ordinal de la anterior Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, regula la aplicación de los ajustes necesarios para hacer frente al uso de precios de transferencia a todas las operaciones que se hayan podido realizar, sin limitarse a las generadoras de partidas de ingresos y gastos, como resulta de su literalidad:

"Artículo 16. Reglas de valoración: operaciones vinculadas.

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 (...)"

Por tanto, el argumento de la Sentencia esgrimida por el contribuyente no es aplicable a nuestro caso, ya que la legislación propia de las operaciones vinculadas vigente en el ejercicio al que se refiere el acto recurrido también se aplica a las transmisiones de bienes generadoras de rendimientos o incrementos o disminuciones de patrimonio.

No obstante, afirmada la aplicabilidad de la norma propia de las operaciones vinculadas a la operación que nos ocupa, debemos determinar qué relación tienen estas normas especiales con las normas específicas para determinadas alteraciones patrimoniales generadoras de pérdidas y ganancias que también resulten, atendiendo a su literalidad, aplicables a la misma operación.

La dificultad estriba en que el debate no se establece entre una norma general y otra especial, lo que haría sencilla la toma de partido por una u otra, sino entre dos normas especiales, lo cual hace más compleja la decisión sobre cual ha de tener preponderancia, pues el criterio de la mayor especialidad no resuelve la disyuntiva.

Ambos tipos de especialidad se deben a motivos diferentes. Por un lado, las "normas específicas de valoración" del artículo 35.1.b) de la Ley 40/1998 y del posterior texto refundido, así como el artículo 37.1.b) de la vigente Ley 35/2006, responden bien al tipo concreto de activo que se enajena, o bien al tipo de operación a través de la que se realiza la transmisión, recogiendo una pluralidad de casos cuya necesidad de norma especial es, por tanto, variada, y va desde la conveniencia de ofrecer una solución técnica concreta a complejos problemas valorativos (como los que se pueden plantear en la enajenación de acciones ante la pluralidad de fechas de adquisición de títulos homogéneos, o la enajenación de acciones adquiridas total o parcialmente liberadas) a la fijación de referencia valorativa en transmisiones cuya contraprestación no se recibe en dinero (aportaciones no dinerarias, fusiones o escisiones, o permutas).

Por otro lado, las reglas previstas para las operaciones vinculadas se justifican por la relación existente entre las partes contratantes, y su finalidad es clara y unívoca: evitar la elusión fiscal que puede obtenerse con el uso de precios de conveniencia que transfieran bases imponibles entre los contratantes, habiéndose configurado como una

potestad de la Administración hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó el artículo 16 del Texto Refundido de la LIS (RD Legislativo 3/2003), que la convirtió en regla de valoración imperativa para contribuyentes y Administración.

Pues bien, ante la convivencia de estas diferentes reglas especiales que responden a distinta finalidad, sin que la norma priorice con claridad la aplicación de una u otra, la jurisprudencia de la Audiencia Nacional recaída sobre ejercicios posteriores a la vigencia de la ley 43/1995, siempre ha confirmado la aplicación de la regla de operaciones vinculadas cuando la regularización expresamente se basa en esta circunstancia, en la vinculación de las partes contratantes y, por tanto, en el uso interesado de precios diferentes al que habrían convenido partes independientes, sin llegar a afirmar una preferencia absoluta y general de las normas de operaciones vinculadas sobre las que tan solo se fijan en el tipo de activo transmitido o en la operación en la que se transmite.

Así, aunque una primera batería de sentencias parecen afirmar una genérica preferencia de las normas de operaciones vinculadas, lo cierto es que esa preferencia se sustenta en el hecho de que, en los casos concretos, la Inspección había basado su regularización en la relación de vinculación. Así lo hace en la sentencia de 10/12/2009 (Recurso 428/2006), en la que se anula la regularización de una operación de canje de valores por no haber seguido el procedimiento previsto en el artículo 15 del reglamento del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del valor de mercado en los ajustes por operaciones vinculadas, afirmando lo siguiente:

“Es cierto que el artículo 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre se refiere, específicamente, a operaciones que resultan coincidentes con la regularizada por la Inspección. Es, asimismo, cierto que la determinación del valor de mercado de tales operaciones no se sujeta a un procedimiento "ad hoc" (como sí sucede con las reglas de valoración de las operaciones vinculadas). A juicio de la Sala, sin embargo, el "principio de especialidad" al que se refieren las resoluciones recurridas debió abocar a la Inspección, cabalmente, a utilizar el procedimiento cuya aplicación rechaza.

Como se sigue de las decisiones impugnadas, la razón que en última instancia ha llevado a la Administración a no aceptar el valor otorgado por el recurrente a las operaciones controvertidas no es otra que el hecho de haberse realizado las mismas entre sociedades vinculadas. Lo dice expresamente el TEAC en su fundamento de derecho octavo: "la operación de adquisición realizada en 1988 es una operación entre sociedades vinculadas de acuerdo con el artículo 16.3 de la Ley 61/78 " y "la de canje de valores es también una operación vinculada conforme al artículo 16 de la Ley 43/95 "(...).

Como adelantamos más arriba, y en contra del criterio del TEAC, el principio de especialidad determina la preferencia del artículo 16 de la Ley 43/95 sobre el artículo 15 del mismo texto legal. Y es que el primero de los preceptos citados se refiere concretamente a "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". El precepto en cuestión, por referirse indistintamente a "operaciones entre personas o entidades vinculadas" sin excluir operación alguna por la clase o naturaleza de tales operaciones, es más "especial" que el contenido en el artículo 15 de la propia Ley (que hace alusión a las "reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias"), en la medida en que este último ha de entenderse aplicable cuando las operaciones a las que se refiere no sean realizadas entre sociedades vinculadas.

En definitiva: a) El artículo 15 de la Ley 43/95 ha de considerarse aplicable a las operaciones que consigna cuando sean realizadas por personas o entidades que no tengan el carácter de vinculadas; b) El artículo 16 del mismo texto legal se refiere a cualesquiera operaciones (incluidas las recogidas en el artículo precedente) que se efectúan por personas o entidades vinculadas; c) La valoración "por su precio normal de mercado" de estas operaciones (entre vinculadas) debe sujetarse al procedimiento recogido al efecto en el artículo 15 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que impone a la Administración ("se procederá" dice el precepto) un procedimiento especial para "practicar la valoración por el valor normal de mercado" cuando se haga uso de la facultad prevista en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto.

Si la "corrección" de los valores de adquisición y enajenación efectuada por las decisiones impugnadas en el supuesto que nos ocupa ha estado determinada por la circunstancia de que las operaciones a las que se refieren tales resoluciones han sido realizadas por entidades vinculadas, es evidente que la Administración -en atención a lo razonado- debió acudir al procedimiento especial regulado al efecto en el repetido artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades" (El subrayado ha sido añadido al confeccionar esta resolución.)

En esta sentencia se apoyó la Audiencia Nacional en otras posteriores, como en la sentencia de 30/06/11 (Recurso 239/2008), confirmada por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9/10/12 (Recurso de casación 5003/2011), y en la de 21/07/11 (Recurso 258/2008), confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 13/2/14 (Recurso 4884/2011). En ambos casos la Inspección había basado su regularización en la relación de vinculación, pero no había aplicado el procedimiento especial por ser la contraparte del contribuyente regularizado no residente en España.

El criterio de la Audiencia Nacional lo vemos más claro en otras sentencias en las que no se decanta por afirmar ninguna primacía absoluta de unas normas especiales sobre otras, sino que expresamente atiende a los motivos por los que la regularización se practicó, manteniendo las regularizaciones que se practicaron aplicando los criterios de las normas específicas de valoración de los artículos 35 o 37 de la legislación del IRPF cuando éstas regularizaciones no se habían basado en la relación de vinculación existente entre los contratantes (argumento usado por el TEAC y, de forma más o menos explícita según los casos, confirmado por la Audiencia), pero afirmando la aplicación de la normativa propia de las operaciones vinculadas cuando la regularización se basó en esta circunstancia y pretendió evitar la elusión fiscal obtenida con la fijación de precios que no hubieran convenido partes independientes.

Ejemplo de este tipo de pronunciamientos lo encontramos en sentencias como la de 30/03/2009 (Recurso 108/07); la de 07/06/2012 (Recurso 263/2009); la de 04/02/16 (Recurso 485/2013) [1]; y la de 07/05/15 (Recurso 116/2012), que indica lo siguiente:

“Señala al respecto la demandante que la Administración debió acudir al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas regulado en la Ley 43/1995 y su Reglamento, por lo que al no haberlo hecho así, procede declarar la nulidad de la liquidación, alegación a la que también se opondrá el Abogado del Estado.

Esta alegación tampoco puede ser acogida. La Administración ha procedido a fijar el valor de mercado de los inmuebles directamente, conforme a lo establecido en el artículo 15 de la Ley 43/1995, sin tomar en consideración la existencia de operaciones vinculadas. Esto es correcto, pues lo que la Administración no podría hacer sería tomar en consideración la existencia de vinculación y, sin embargo, no acudir al procedimiento específicamente previsto para el supuesto de operaciones vinculadas (al que se refiere el artículo 16.1).

Es decir, la Administración ha actuado a este respecto de manera coherente con las exigencias legales, al acudir a la norma de valoración del artículo 15, que se refiere a la valoración de bienes, y no a la norma de valoración de operaciones, a la que tendría que haber acudido si pretendiese valorar operaciones vinculadas. (El subrayado ha sido añadido al confeccionar esta resolución.)

En el mismo sentido que la anterior se pronuncia la sentencia de 23/07/15 (Recurso 308/12).

Por último, citar que hay también diversos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos que señalan para el ámbito concreto del IRPF, la preferencia de la normativa de operaciones vinculadas cuando las partes lo sean incluso en pérdidas y ganancias patrimoniales específicamente reguladas en la norma. Así las Consultas Vinculantes 0834-01, 2006-04, 1749-05 y 2005-06.

Por tanto, de todo lo anteriormente expuesto cabe concluir que:

- Las normas sobre operaciones vinculadas se aplican a todo tipo de operaciones, ya sean generadoras de rendimientos, ya sean generadoras de incrementos o disminuciones patrimoniales.

- En caso de operaciones generadoras de incrementos o disminuciones patrimoniales que específicamente estén reguladas en la norma, las del artículo 35 de la Ley 40/1998 por lo que se refiere al presente caso, si éstas se celebran entre partes vinculadas, deberá prevalecer la normativa específica de las operaciones vinculadas cuando la regularización practicada por la Administración, como ocurre en el presente caso, se haya apoyado en tal circunstancia, y haya consistido en corregir la elusión fiscal obtenida a través de la convención de precios diferentes a los de mercado, criterio que modifica el que sobre esta cuestión manifestó este TEAC en la Resolución de 3 de julio de 2014.

Se confirma, por tanto, la aplicación a este caso del ajuste previsto para las operaciones vinculadas, que se ha llevado a cabo aplicando el procedimiento previsto para ello.

Séptimo.

En segundo lugar alega una doble errónea aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas.

Por un lado, porque no se cumplían en 2002 los presupuestos para la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas, puesto que al cierre de 2002 no se había producido un supuesto de tributación inferior o diferida como consecuencia de haber vendido las participaciones por encima de su valor de mercado

Por otro lado, porque estas normas, en aquel momento, no atribuían a la Administración la facultad de establecer calificaciones tributarias sobre las diferencias de valor.

También estas cuestiones fueron planteadas ante la propia Inspección, y contestadas en el Acuerdo de liquidación, y ante el TEAR, remitiéndose el propio Tribunal de instancia al texto del Acuerdo liquidatorio. En efecto, el mismo contiene una extensa motivación sobre esta cuestión que igualmente comparte este Tribunal.

Así, señala la Inspección en el Acuerdo, página 24/40, en relación con la primera de las alegaciones citadas más arriba, lo siguiente:

“El obligado tributario empieza negando que se haya producido una tributación inferior o un diferimiento de ésta como exige el artículo 16 de la LIS para aplicar lo dispuesto en dicho artículo. (...)

Al respecto debe señalarse que, como expone la Inspección actuante en su preceptivo informe ampliatorio, la menor tributación debe considerar todos los aspectos a regularizar. Así, el alegante considera exclusivamente que la sociedad no ha conseguido ahorro fiscal alguno al haberse limitado a adquirir unos activos financieros sin haberse producido su enajenación, ni la disolución de la entidad, y sin haber dotado provisión alguno por una posible depreciación de éstos, olvidando que la finalidad de la adquisición por parte de **XY, SL** de las participaciones de **ZX, SL**, no era otra que acogerse a los beneficios fiscales de la reinversión del art. 36 ter de la LIS, y que obviamente el valor de adquisición de dichos activos era determinante para dicha reinversión.

Asimismo el alegante considera únicamente que la renta obtenida por los hermanos **X** deriva exclusivamente de la enajenación de las participaciones sociales de **ZX, SL**, olvidando de forma interesada que la inspección actuante ha considerado que, dado que los socios de **XY, SL** recibieron una cantidad por la venta de estas participaciones ostensiblemente superior al precio de mercado de éstas, cantidad prácticamente coincidente además con la obtenida por la venta de los activos a **I...**, **SL**, ese exceso sobre el valor de mercado de las participaciones tiene la consideración fiscal de dividendo, conllevando la correspondiente tributación en sede de los socios y la obligación por parte de la entidad de practicar las correspondientes retenciones a cuenta. Y en coherencia con dicha calificación fiscal, la inspección actuante analiza y calcula los efectos tributarios producidos, llegando a la conclusión de que se ha producido una tributación inferior en el conjunto de las personas y entidades intervinientes."

En cuanto a la segunda alegación, en la que el interesado afirma que las normas vigentes en 2002 no permitan a la Administración calificar la transferencia de rentas que se esconde bajo el uso de precios de transferencia en las operaciones realizadas por entidades vinculadas, el Acuerdo impugnado ya explicaba lo siguiente:

"...la nueva regulación del régimen de operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido con anterioridad en el ámbito contable y supone la adaptación de la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia.

La Inspección actuante ha procedido a **calificar** la parte percibida por los socios como exceso sobre el valor de mercado de las participaciones transmitidas como rendimiento de capital mobiliario atendiendo a lo dispuesto en el artículo 13 de la ley 58/2003 (28.2 Ley 230/1963) y considerando lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, 23 y 42.1 LIRPF, al existir vinculación entre las partes.

(...)

El fundamento de la calificación efectuada por la Inspección radica por tanto, en el artículo 13 de la LGT y en el artículo 16 de la LIS. Ambos preceptos son **concurrentes y no excluyentes** y difícilmente se puede establecer un orden de prioridad en su aplicación..."

En definitiva, debe confirmarse la actuación de la Inspección sobre este punto, ya que si bien es cierto que fue la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, la que introdujo el llamado "ajuste secundario" (recalificación de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado conforme a la verdadera naturaleza económica de la operación), añadiendo el párrafo 8 al artículo 16 del TRLIS, RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, imponiendo, en el párrafo segundo, unas calificaciones concretas a las diferencias entre el valor convenido y el normal de mercado en operaciones vinculadas sociedad-socio, el principio de calificación ya existía en el artículo 13 LGT y ha sido usado por la Inspección y admitido por este Tribunal y la jurisprudencia en relación con casos de operaciones vinculadas anteriores a la entrada en vigor de la Ley 36/2006. Así lo concluyó ya este Tribunal en la Resolución de 5 de noviembre de 2013, en la que se decía:

"**CUARTO:** Dicho lo anterior, no obstante, debe señalarse que, con anterioridad a la nueva regulación del citado artículo 16, la Inspección sí podía determinar las consecuencias fiscales derivadas de la corriente de rentas, o la ausencia de ellas, que se derivaban de la diferencia entre el valor de mercado determinado por la Inspección y la valoración dada por las partes vinculadas, pues si bien el principio de calificación de rentas no estaba expresamente regulado en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, (como luego sí lo estuvo a partir de la Ley 36/2006), sí estaba incluido en los artículos 13, 15 y 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que regulan respectivamente el principio de calificación (artículo 13) y las normas antiabuso en general. Así el artículo 13 establece:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho o, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Sobre el principio de calificación, este Tribunal ha expuesto en su resolución de fecha 30/05/2012 (R.G. 4116/10) con cita de la de 25/06/2009 (R.G. 3123/08):

«Como ya argumentó este Tribunal en su resolución de 25 de junio de 2009 (RG. 3123/2008), “hay que referirse al **principio de calificación** contenido en el artículo 13 de la LGT, según el cual: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». Este Tribunal señala en resolución de fecha 28 de mayo de 2009, en RG. 5651/2008 que **«dicho artículo se refiere a una actuación en la aplicación de los tributos en la que la Administración, al valorar los actos o negocios realizados, concluye que su auténtica naturaleza jurídica es distinta de la atribuida por los interesados mediante el empleo de denominaciones o formas diferentes. Es decir el principio de calificación se configura como una facultad de la Administración que la Ley le atribuye, y le permite a efectos tributarios determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado. Pero éste no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigido por el obligado y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios».**

La aplicación del dicho principio es lo que permite a la Inspección calificar el trasvase de rentas entre personas vinculadas, sometiendo a tributación la diferencia existente entre el valor de mercado determinado por la Inspección y la valoración efectuada por el obligado tributario, adecuando así la tributación de las mismas a la nueva realidad jurídico-tributaria existente tras la práctica de los ajustes anteriores. De igual modo podría regularizar la Inspección dichas conductas aplicando de las cláusulas antiabuso previstas en los artículos 15 y 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por supuesto, siempre que se cumplieran los requisitos exigidos en dichos preceptos.

En el caso que nos ocupa, la Inspección ha hecho uso de las facultades de valoración que le confiere el artículo 16 citado, en las redacciones vigentes en los ejercicios 2003, 2004 y 2005 y, partiendo del examen de los contratos de arrendamiento en exclusiva suscritos entre las entidades ... y su socio, ..., ha llegado a la conclusión de que existía un hecho de partida: el pacto entre las partes vinculadas de una contraprestación inferior al valor normal de mercado, hecho que se obtuvo tras incoar el procedimiento de valoración de las operaciones reglamentariamente establecido. En concreto considera que el obligado tributario obtuvo el arrendamiento de dos inmuebles de las sociedades citadas por una renta inferior a la normal de mercado, sin incluir importe alguno en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y las entidades aplicaron los gastos relacionados con los inmuebles, incluyendo como ingresos por la actividad de arrendamiento los pactados con el socio, resultando de ello una actividad en pérdidas, al computar ingresos inferiores a los que habrían correspondido en condiciones de mercado.

A partir de ese punto, y dado que la operación suponía la obtención de una utilidad consistente en el disfrute en exclusiva de determinados bienes por ser socio de las entidades en cuestión, sin proceder de un Acuerdo de la Junta General y sin guardar proporción con su participación en el capital social (que ascendía respecto de ..., S.A , a una participación directa de un 32,44% e indirecta en un 16,87%; y respecto de la segunda, ..., de un 24,97%, en tanto que la utilización de ambos inmuebles por el socio es exclusiva), se ha calificado la diferencia de valoración como una renta en especie, que con arreglo a su naturaleza, y a tenor del artículo 23.1.a. 4º) del R D. Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, no puede ser calificado más que como percepción de una utilidad derivada de la condición de socios.”.

Por tanto, es claro a juicio de este TEAC, que los artículos 13 y 115 de la LGT legitimaban ya en los ejercicios regularizados la actuación administrativa en cuanto al ajuste de las deducciones contra el que alega la parte.

Octavo.

En tercer lugar, critica el erróneo juicio de intenciones por parte de la Inspección sobre la finalidad que perseguían los hermanos al concentrar las participaciones de **ZX, SL** en **XY, SL**, siendo éstos motivos negociales dada la conflictiva situación de **ZX, SL**, ya que el grupo mayoritario de socios (55%) ha venido durante los últimos años adoptando decisiones perjudiciales para la minoría (45%), decisiones que en la actualidad están siendo cuestionadas en diversos procedimientos de naturaleza mercantil e incluso penal.

En primer lugar, cabe precisar en cuanto al supuesto juicio erróneo por la Inspección del fin perseguido por las partes con estas operaciones, que la concreta motivación por la que realizaron la venta de sus acciones a su entidad no ha sido una cuestión que haya sido considerada por la Administración, ni que tenga incidencia en la liquidación realizada. Lo que la Administración ha revisado es cómo se ha instrumentado esa venta, y, en concreto, el precio que se ha convenido por ella. Una vez determinado que fue superior al que habrían convenido dos partes independientes, y que, por tanto, una parte del precio convenido respondía a otra relación o causa jurídica diferente, fue determinar cual pudo ser. No se entra a valorar las motivaciones por las que las partes venden, sino las

calificación jurídica, y por tanto fiscal, que debe recibir el sobreprecio fijado, esto es, la transferencia de renta realizada por el comprador a favor de los vendedores que no tiene apoyo en la venta realizada.

Como ya señaló la propia inspección en el Acuerdo de liquidación:

"Llegado a este punto se ha de calificar la operación principal realizada entre los socios vendedores y la sociedad adquirente de las participaciones, siendo al respecto irrelevantes los motivos íntimos y últimos que impulsaron a su realización.(...)"

Se desestima por tanto la alegación de los recurrentes sobre este punto.

Noveno.

Por último, y en relación con lo anterior, alega que la regularización practicada por la Inspección ha excedido de las facultades de calificación tributaria que le concede el artículo 13 LGT. No cabe la posibilidad de considerar que la sociedad ha repartido un dividendo a sus socios, ya que se trata de verdaderos contratos de compraventa, formalizados ante notario y que han desplegado los efectos que les son propios. Considera asimismo que las normas de 2002 concedían a la Administración la potestad de practicar los ajustes correspondientes en sus bases imponibles, pero no permitían rectificar posibles deducciones en cuota que pudieran verse afectadas por las diferencias de valoración.

Este planteamiento del recurrente es no obstante, incorrecto, tal y como se desprende de la propia lectura del artículo 13 LGT, así como del 115, citado también por la Inspección en su Acuerdo:

"Artículo 13. Calificación

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

"Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación

La 1. Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.

En 2. el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos."

Esta calificación, como después se verá, se ajusta a las herramientas para la calificación de los hechos producidos que resultan de la combinación de la LGT y de las normas que permiten corregir el uso de precios de conveniencia, ajenos al mercado, por personas vinculadas entre sí, como herramienta para alterar el tratamiento tributario de las transferencias de renta realizadas.

Así, la Administración ha de calificar los negocios de las partes prescindiendo de la previa calificación o forma que las partes intervinientes le hubieran dado. Tal y como puntualiza acertadamente el TEAR en su Resolución:

"la Administración Tributaria tiene la potestad (esto es, el derecho y el deber) de prescindir de la forma, denominación y tipos jurídicos utilizados por las partes en sus negocios jurídicos, para inducir de las prestaciones y contraprestaciones que dicho negocio lleva aparejadas, su verdadera naturaleza jurídica: en este caso, los interesados calificaron jurídicamente las prestaciones y contraprestaciones derivadas, respectivamente, de las operaciones de referencia, de «compraventa», cuando a la vista de la evidente desproporción entre el valor de la cosa comprada (12.182,96 €) y el importe del precio pactado por ella (50.250 €) y del doble vínculo que unía a las partes intervinientes (sociedad-socios y comprador-vendedores en idéntica proporción, respectivamente) la Inspección consideró que dicha contraprestación (50.250 €) no retribuía sólo las participaciones objeto de compra y venta, sino que suponía además un reparto de dividendos, si quiera sea tácito, fruto de las relaciones sociedad-socio, esto es, dividendo calificado en la Ley del IRPF de rendimiento del capital mobiliario (artículo 23 de la ley 40/1998 del IRPF, entonces vigente), calificación que a la vista de los razonamientos del acuerdo, este Tribunal comparte plenamente. (...)"

Como se ve no se trata de una mera calificación económica del hecho imponible como parece insinuar el alegante cuando hace referencia al derogado desde la Ley 25/1995 artículo 25.3 de la Ley 230/1963, de 28 de

diciembre, General Tributaria: No se ha limitado esta labor intelectual de calificación y posterior deducción de las consecuencias jurídicas previstas por las normas a una mera constatación de los resultados y efectos económicos de las operaciones y de ahí sin más derivar que se ha producido el hecho imponible. Por supuesto, para captar la verdadera naturaleza jurídica de los negocios realizados se han considerado, entre otros aspectos, los de carácter económico, toda vez que nos movemos en el ámbito del derecho patrimonial, y las instituciones de este ámbito tienen cada una un trasunto económico particular que las define y delimita de otras figuras como se deduce del propio artículo 1274 del C.Civil referido a la causa de los contratos. El análisis de la realidad económica no se contrapone a la labor de calificación jurídica, sino que ambas se interrelacionan, aquel análisis es instrumento imprescindible en búsqueda de la realidad jurídica. Aquí lo que se contrapone es la forma o denominación que las partes han dado a sus negocios, tanto a la realidad económica como por ende a la verdadera naturaleza jurídica de los mismos."

Del mismo parecer es el Tribunal Supremo, que ha afirmado reiteradamente que la calificación jurídica prevista en el artículo 13 de la LGT exige realizar "(...) un análisis de los hechos económicos que subyacen en los negocios jurídicos realizados, que pretenden servir de cobertura para desterrar un determinado hecho imponible del que quiere beneficiarse la parte actora, sin realizar una interpretación económica de estos, sino una interpretación de la realidad social, como se exige en el art 3 del CC, realidad que, evidentemente, tiene una dimensión económica, lo que exige que no se desconozca los principios que rigen la vida económica,(...)", como expresamente afirma el alto Tribunal en la sentencia de **30 junio 2011**, (Recurso de Casación 6068/2007).

Mucho más explícita es la sentencia de STS de 3 de febrero de 2011 (Recurso de Casación 2848/2007), citada por la de 30 de mayo de 2011 (Recurso de casación 1061/2007):

"B.- La redacción dada por la Ley 25/1995 del artículo 28.2 LGT eliminó la duplicidad de la calificación en función de la naturaleza jurídica o económica del hecho imponible y recondujo dicha operación de calificación o subsunción normativa a los métodos jurídicos. Pero ello no supuso que se prescindiera de la perspectiva económica del hecho imponible o de la trascendencia económica que subyace en las categorías objeto de consideración por las normas tributarias.

Al contrario, en la aplicación de las normas tributarias, la jurisprudencia ha seguido y sigue teniendo en cuenta el significado económico de las realidades creadas por los negocios jurídicos atendiendo: al objeto económico del tributo y a la finalidad de éste, a la virtualidad del principio de capacidad económica y a la llamada "interpretación principialista" de las normas y de la calificación de los hechos y negocios jurídicos.

Así la STS de 3 de febrero de 2011 (rec. de cas. 2848/2007) señala que debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible. Pero ello no es óbice para que sea necesario examinar la realidad económica de las operaciones contempladas.

En definitiva, la doctrina de esta Sala, después de la reforma de la LGT/1963 efectuada por la Ley 25/1995, ha aceptado la consideración económica en las calificaciones tributarias utilizando diversas técnicas."

Por todo lo que se ha venido argumentando, en conclusión, deben desestimarse las alegaciones de los interesados.

POR LO EXPUESTO:

EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala y en segunda instancia, en el presente recurso de alzada

ACUERDA

su **DESESTIMACIÓN** confirmando la resolución del Tribunal de instancia impugnada por resultar ajustada a Derecho, según lo argumentado.

[1] Esta sentencia y la siguiente confirman la regularización, practicada sin acudir a la normativa de operaciones vinculadas, sin analizar dicha circunstancia.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.