

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093078

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)

Sentencia 2078/2023, de 12 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 994/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Cesión de uso de viviendas. La valoración de la renta devengada por la cesión del uso de la vivienda se basó en la tasación efectuada el 6/9/2017 por la técnico de la AEAT, a cuyos importes de 88.800 € (2013), 90.000 € (2014) y 90.600 € (2015) se atuvo la Administración tributaria para determinar la base imponible en cada uno de los tres ejercicios regularizados, en los que se incorporaron tales cantidades como ingresos de la explotación procedentes de la cesión del uso del inmueble a la socia de la recurrente. Considera la Sala que el informe pericial elaborado en el año 2017 para justificar la regularización efectuada adolece de una falta de motivación suficiente. Así, la perito de la AEAT lleva a cabo una identificación precisa del bien inmueble generador de la renta valorada y su entorno, describe el método de valoración empleado, las comprobaciones efectuadas y documentación utilizada, e incorpora fotografías aéreas y del exterior de la vivienda, así como una reseña de cada una de las seis viviendas-testigos, según ofertas reales de alquiler del tercer trimestre del año 2017 procedentes de propietarios y agencias inmobiliarias especializadas, oscilando esos alquileres entre los 4.000 €/mes a los 15.000 €/semana, la más elevada, llegando la perito de la Administración, tras aplicar unos criterios de homogeneización del -5 % por comisión inmobiliaria y en algunos testigos del -75 % por alquiler de larga temporada, a una media en renta de 19 €/m2 construido al mes, que actualiza en función de la variación del IPC para cada uno de los años inspeccionados, desde 2013 a 2015, con lo que establece una renta mensual (18,68 €/mes en 2013, 18,98 €/mes en 2014 y 19,01 €/mes en 2015) que multiplica por la superficie construida del inmueble (396,92 m2), con lo que llega finalmente a los valores de renta anual supra mencionados. Ahora bien, la Sala acoge la crítica de la actora de que la perito no realizó una visita e inspección *in situ* de la vivienda. Así pues, en la presente litis, la perito no llegó a inspeccionar personalmente la vivienda -ni siquiera consta que acudiera al inmueble e intentara que le dejaran entrar-, ni justificó por qué no resultaba necesario dicho examen, por lo que el dictamen pericial en el que se sustentó la liquidación está viciado por un defecto formal cual es la ausencia de motivación suficiente. [Vid., STS, de 29 de marzo de 2012, recurso nº 34/2010 (NFJ047124)].

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 105.

PONENTE:

Don Miguel Angel Gomez Torres.

Magistrados:

Don CRISTINA PAEZ MARTINEZ-VIREL
Don DAVID GOMEZ FERNANDEZ
Don MIGUEL ANGEL GOMEZ TORRES

1

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SEDE DE MÁLAGA

SECCIÓN FUNCIONAL TERCERA

RECURSO NÚMERO 994/2021

SENTENCIA NÚM. 2078 DE 2023

Ilma. Sra. Presidenta:

DOÑA CRISTINA PÁEZ MARTÍNEZ-VIREL.

Ilmos. Sres. Magistrados:

DON DAVID GÓMEZ FERNÁNDEZ.

DON MIGUEL ÁNGEL GÓMEZ TORRES, ponente.

En la ciudad de Málaga, a doce de junio de dos mil veintitrés.

Visto por la Sección funcional 3.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, constituida para el examen de este caso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso número 994/2021, de cuantía determinada ascendente a 33.898,91 euros, interpuesto por la mercantil SCOTLAIRD INVESTMENTS, S.L., representada por el procurador de los tribunales don Carlso Buxó Narváez y dirigida por el letrado don Álvaro Suárez Pérez, frente a la resolución de 4 de marzo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, siendo parte demandada, la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y asistida por la abogada del Estado doña Guadalupe Torres López.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Don MIGUEL ÁNGEL GÓMEZ TORRES, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El recurso se interpuso el día 21 de mayo de 2021 por la representación procesal de la parte actora, ante la oficina de registro y reparto de la Sala de Sevilla de este mismo Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, frente a la resolución de fecha 4 de marzo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, formulada por la mercantil SCOTLAIRD INVESTMENTS, S.L. contra el acuerdo que desestimó el recurso de reposición deducido frente a la liquidación girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para regularizar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2015, y al mismo tiempo dispuso practicar una nueva liquidación en rectificación de errores -con clave NUM001- por importes de 39.516,35 € de cuota y 5.226,59 € de intereses de demora.

Previa audiencia de las partes personadas y el Ministerio Fiscal, la Sala de Sevilla de este tribunal dictó un auto el 15 de julio de 2021, por el que declaró que no le correspondía el conocimiento del recurso y acordó remitirlo a esta Sala de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

Admitido a trámite el recurso se acordó reclamar el expediente administrativo, que ha sido aportado.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se dio traslado a la parte actora para que dedujera la oportuna demanda, lo que verificó, presentando, en fecha 23 de junio de 2022, demanda de recurso contencioso-administrativo, en la que, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, terminó suplicando que se dictara sentencia "(...) se anule la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y se acuerde la nulidad de los acuerdos impugnados, así como, la devolución de los ingresos indebidos junto los intereses de demora que correspondan".

Tercero.

Dado traslado a la parte demandada, la Administración del Estado, para contestación de la demanda, lo evacuó mediante escrito presentado el día 26 de julio de 2022, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, terminaba suplicando que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso y se confirme el acto impugnado con costas.

Cuarto.

No habiéndose recibido el pleito a prueba se dio traslado a los litigantes para presentar escrito de conclusiones sucintas, en virtud de lo acordado en decreto de 19 de septiembre de 2022, evacuándolo aquellas, tras lo cual se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Como hemos anticipado en el antecedente de hecho primero, es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de fecha 4 de marzo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, formulada por la mercantil SCOTLAIRD INVESTMENTS, S.L. contra el acuerdo que desestimó el recurso de reposición deducido frente a la liquidación girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para regularizar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2015, y al mismo tiempo dispuso practicar una nueva liquidación en rectificación de errores -con clave NUM001- por importes de 39.516,35 € de cuota y 5.226,59 € de intereses de demora.

El TEARA estimó solo en parte la reclamación. Entendió ajustada a derecho la actuación de la Inspección en cuanto a la regularización del Impuesto sobre Sociedades, al entender acreditado que existía una vinculación entre la mercantil reclamante, SCOTLAIRD INVESTMENTS, propietaria de la vivienda, y doña Inmaculada, a la cual consideró como administradora de hecho de la sociedad, concluyendo el órgano revisor después de reproducir las conclusiones de la AEAT contenidas en el acuerdo que desestimó el recurso de reposición, que "(...), todo parece indicar que la Sra. Inmaculada, sí tenía a su disposición el inmueble en cuestión. Por tanto, ejerciendo como administradora de hecho, se cumple el requisito previsto en el artículo 16.3 b) del TRLIS, confirmándose la operación vinculada por la cesión del uso del inmueble, y en consecuencia procede desestimar en este punto las pretensiones de la interesada " (FJ 4.º de la resolución del TEARA).

Consideró el órgano revisor, asimismo, que el informe de valoración efectuado por el perito de la AEAT estaba suficientemente motivado, respondía a uno de los métodos de valoración de operaciones vinculadas previstos en la LIS y cumplía los requisitos formales exigibles, por lo que rechazó también en este extremo las alegaciones de la reclamante.

En lo único que acogió la reclamación fue en un determinado ajuste de importes: "(...) correspondiendo a la Administración la ejecución de la misma anulando el ajuste practicado por el órgano revisor en el acuerdo de reposición, quedando subsistentes los importes determinados en la liquidación resultante del procedimiento de tasación pericial contradictoria notificado el 22-01- 2019, respecto a los ejercicios 2013 y 2014, así como el resto de ajustes relativos a gastos no deducibles por luz y agua, y los relativos al ejercicio 2015" -dijo-.

Segundo.

Vamos a agrupar en dos los motivos de impugnación que la sociedad recurrente articula en su demanda contra la resolución del TEARA y la liquidación tributaria de la que trae causa.

En el primero mantiene la inexistencia de operación vinculada regulada en el artículo 16 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 (en adelante, TRLIS), aplicable racioni temporis. Sostiene, en síntesis, que no existe en el expediente ninguna prueba que demuestre que nadie haya hecho uso de la vivienda propiedad de su representada durante el periodo que es objeto de comprobación, y mucho menos aún ha acreditado la Inspección que lo hubiera sido por parte su socio y beneficiaria última -más allá de los usos esporádicos que se expusieron en el expediente-, la cual no tenía residencia fiscal en España. Destaca que la vivienda sita en Marbella se adquirió como inversión y no para su uso y disfrute, que es a la Administración tributaria a la que le corresponde acreditar que su mandante cedió el uso del inmueble de manera gratuita al socio, lo que no ha satisfecho, y que tanto la Inspección como el TEARA -en cuya resolución se incurre en generalidades vacías de contenido y sin justificación real ni pruebas-, realizan una presunción sobre la cesión del uso del inmueble de la sociedad a los socios que no está prevista legalmente. Subraya que el TEARA no ha motivado por qué no cabe duda de que los consumos de la vivienda implican que ha estado en uso, máxime cuando la Inspección reconoce que hay periodos en los que no se dispone de datos de suministro de agua. Olvida la Administración -prosigue- que su mandante es una persona jurídica que tiene personalidad jurídica propia y que el inmueble es de su propiedad y está en su posesión, de manera que no puede presumir que se hubiera producido una cesión del uso al socio/beneficiario sino que debe acreditarlo mediante pruebas. En definitiva, a su sentir, no consta probada la existencia de ninguna operación vinculada.

Como segundo motivo de impugnación de la demanda, la sociedad actora alega la falta de motivación del informe pericial que ha servido de base para la determinación del valor de mercado de la renta por la supuesta cesión de uso y disfrute del inmueble de su propiedad. Critica dicho informe porque, según arguye, no se ha

producido un reconocimiento directo y personal del bien sujeto a tasación, los testigos de oferta no aparecen modulados y no se especifican los criterios utilizados por el perito para la valoración, todo lo cual provoca indefensión al contribuyente.

Tercero.

La abogada del Estado en su escrito de contestación defiende la adecuación a derecho de la resolución del TEARA y de la liquidación impugnada que pide que sean confirmadas por sus propios fundamentos. Arguye, en sustancia, que sí queda acreditada la operación vinculada por cesión temporal del inmueble por parte de la entidad en favor de su administradora única y beneficiaria, doña Inmaculada, y ello con independencia de cuántos días ocupe la vivienda, pues lo que se debe determinar es el hecho de estar el inmueble a disposición de aquella al margen de los días que haya decidido usarla, como sucede en cualquier arrendamiento.

Defiende que lo que se valora a efectos impositivos es la plena disposición de uso del inmueble sin restricción jurídica alguna por parte de la administradora y beneficiaria de la sociedad. Alude a que es indudable que la vivienda ha estado ocupada en los periodos objeto de comprobación, como se desprende de las facturas de suministro de agua, luz y gas que obran en el expediente, así como que la actora no ha acreditado que se haya puesto el inmueble a disposición de terceros.

Mantiene, finalmente, la suficiente motivación de la valoración en la que se sustenta la liquidación, la cual refleja imparcialmente el valor de mercado y, por tanto, debe tomarse en consideración para fijar la base imponible del impuesto.

Cuarto.

Fijadas las posturas de las partes litigantes, el recurso prospera.

El inmueble propiedad de la actora que nos ocupa, partiendo del informe de la técnico de la Agencia Tributaria que obra en el expediente administrativo remitido a la Sala en formato electrónico, se trata de la vivienda NUM002 sita en la URBANIZACION000, Conjunto DIRECCION000 de Marbella (Málaga), con una superficie construida según el Catastro de 579 m², esto es 397 m² destinados a vivienda, 22 m² a trastero, 52 m² a aparcamiento, y 108 m² a elementos comunes, con un valor catastral en 2017 de 933.681,51 €.

No se cuestiona en la demanda la titularidad de la recurrente de esta vivienda cuyo dominio está inscrito a su favor en el Registro de la Propiedad, ni tampoco la vinculación de la actora con la Sra. Inmaculada. Así, según se desprende del acuerdo de liquidación, " La entidad fue constituida en escritura pública de fecha 01/12/2000, ante el Notario Francisco García Serrano, nº de protocolo 5.114, con un capital de 1.532.500 € representado por 15.325 participaciones suscritas 15.324 por la entidad Laird Investments Management Limited domiciliada en las Islas Vírgenes y una participación suscrita por Doña Inmaculada, Nif.- NUM003. La Sra. Inmaculada es nombrada administradora única de la sociedad. De acuerdo con la escritura de poder de 20/06/2017, ante el Notario Gregorio I. Martín Mayoral, nº de protocolo 2.076, D^a Inmaculada ostenta la titularidad real de Laird Investments Management Limited ".

La demandante ha venido combatiendo en sede administrativa y en esta vía judicial la prueba que la Administración practicó para concluir la realidad de la operación vinculada, esto es, los consumos de agua, luz y gas en la vivienda. Pues bien, el examen del expediente pone de manifiesto que las diversas empresas suministradoras han venido girando en el tiempo, recibos de consumo que se adecuan de todo punto a la normalidad, lo que evidencia el uso y disfrute del inmueble por parte de la Sra. Inmaculada con independencia de los periodos que lo haya venido ocupando, ello hace concluir a la Sala en igual forma que lo hiciera en su día la Administración, dando como probada la existencia de operación vinculada sometida a tributación - art. 105 LGT-.

Quinto.

En cuanto a la valoración de la renta devengada por la cesión del uso de la vivienda, se basó la Inspección en la tasación efectuada el 6/9/2017 por la técnico de la AEAT, doña Dulce, a cuyos importes de 88.800 € (2013), 90.000 € (2014) y 90.600 € (2015) se atuvo la Administración tributaria para determinar la base imponible en cada uno de los tres ejercicios regularizados, en los que se incorporaron tales cantidades como ingresos de la explotación procedentes de la cesión del uso del inmueble a la Sra. Inmaculada de conformidad con lo dispuesto en los arts. 10.1 y 3 del TRLIS.

El art. 16.1.1.º del TRLIS establece que las operaciones vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose por este el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. El apartado cuarto del mismo precepto regula distintos métodos para la determinación de dicho valor (con carácter principal, métodos del precio libre comparable, del coste incrementado y del precio de reventa), y el noveno establece varias normas a contemplar en la regulación reglamentaria de la

comprobación del valor normal de mercado de estas operaciones vinculadas, entre ellas, la posibilidad de que el obligado tributario inste la tasación pericial contradictoria.

Regresando al caso de autos, consideramos que el mencionado informe pericial elaborado en el año 2017 adolece de una falta de motivación suficiente.

Así, la perito de la AEAT lleva a cabo una identificación precisa del bien inmueble generador de la renta valorada y su entorno, describe el método de valoración empleado -que tiene encaje en el art. 16.4.1.º a) del TRLIS-, las comprobaciones efectuadas y documentación utilizada, e incorpora fotografías aéreas y del exterior de la vivienda, así como una reseña de cada una de las seis viviendas-testigos, según ofertas reales de alquiler del tercer trimestre del año 2017 procedentes de propietarios y agencias inmobiliarias especializadas, oscilando esos alquileres entre los 4.000 €/mes a los 15.000 €/semana, la más elevada, llegando la perito de la Administración, tras aplicar unos criterios de homogeneización del -5 % por comisión inmobiliaria y en algunos testigos del -75 % por alquiler de larga temporada, a una media en renta de 19 €/m2 construido al mes, que actualiza en función de la variación del IPC para cada uno de los años inspeccionados, desde 2013 a 2015, con lo que establece una renta mensual (18,68 €/mes en 2013, 18,98 €/mes en 2014 y 19,01 €/mes en 2015) que multiplica por la superficie construida del inmueble (396,92 m2), con lo que llega finalmente a los valores de renta anual supramencionados.

Ahora bien, acogemos la crítica de la actora de que la perito no realizó una visita e inspección in situ de la vivienda. Debemos traer a colación la doctrina del Alto Tribunal por la que se exige como regla general la inspección personal del objeto de la comprobación, de la que es representativa, verbigracia, la STS de 29 de marzo de 2012 (rec. 34/2010), en la que se afirma que "(...) el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal", jurisprudencia esta histórica que ha sido ratificada, y reforzada, por la STS de 21 de enero de 2021 (rec. 5.352/2019), en la que tras diversos razonamientos contenidos en el fundamento quinto, se sienta en el sexto la siguiente doctrina a la que hemos de estar:

" SEXTO.- Doctrina jurisprudencial procedente que interpreta el artículo 57.1.e) de la LGT y el artículo 160.3 del Real Decreto 1065/2007 .

Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto".

En la presente litis, la perito no llegó a inspeccionar personalmente la vivienda -ni siquiera consta que acudiera al inmueble e intentara que le dejaran entrar-, ni justificó por qué no resultaba necesario dicho examen, por lo que el dictamen pericial en el que se sustentó la liquidación está viciado por un defecto formal cual es la ausencia de motivación suficiente.

Sexto.

Razones, todas las cuales, como hemos anticipado arriba, nos conducen a estimar el recurso contencioso-administrativo, con correlativa anulación de la resolución del TEARA impugnada y de la liquidación de la que trae causa por no ajustarse al ordenamiento jurídico.

Deben imponerse las costas procesales a la parte demandada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, si bien, al amparo de lo establecido en el apartado 4 de dicho precepto, se limitan a la cantidad máxima de 1.500 euros, por todos los conceptos, más IVA si se devengara.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación,

FALLO

Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil SCOTLAIRD INVESTMENTS, S.L., frente a la resolución de 4 de marzo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-

Administrativo Regional de Andalucía, definida ut supra, resolución que al igual que la liquidación tributaria de la que trae causa anulamos y dejamos sin efecto por no ajustarse al ordenamiento jurídico.

Y todo ello con expresa imposición a la parte demandada de las costas procesales causadas en este recurso, con la limitación indicada.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y déjese testimonio en los autos.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilma. Sra Magistrada Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.