

# LA ARTICULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTORES Y EL DERECHO DE DEFENSA ANTE LA COMPROBACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO EN OPERACIONES ENTRE PERSONAS VINCULADAS: STS DE 30 DE ENERO DE 2023, REC. NÚM. 4077/2021<sup>1</sup>

---

José Luis Bosch Cholbi

*Profesor Titular de la Universidad de Valencia  
(España)*

## Resumen

El Tribunal Supremo analiza las exigencias procedimentales que deben anudarse a la actuación de la Administración tributaria dirigida a comprobar el valor de mercado de unos servicios prestados por el socio a una sociedad vinculada, si se inicia un procedimiento inspector únicamente a una de las partes implicadas, o si, por el contrario, se llevan a cabo simultáneamente los procedimientos de inspección a todas o algunas de ellas. Se examina, asimismo, cuándo puede recurrirse, en cada caso, la correspondiente liquidación tributaria y qué motivos pueden alegarse.

## Palabras clave

Valor normal de mercado; operaciones vinculadas; liquidación tributaria firme; alegaciones; impugnación; derecho de defensa.

## Abstract

The Supreme Court analyses the procedural requirements that must be attached to the actions of the tax authorities aimed at verifying the market value of services provided by a partner to a related company, whether an inspection procedure is initiated only for one of the parties involved, or whether inspection procedures are carried out simultaneously for all or some of them. It also specifies when, in each case, an appeal may be lodged against the corresponding tax assessment and what grounds may be invoked.

---

<sup>1</sup> Trabajo enmarcado en el Proyecto Prometeo "La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI", para grupos de investigación de excelencia 2021/041 XXITAX, de la Generalitat Valenciana.

Keywords

Arms length market; related-party transactions; final tax assessment; pleadings; impeachment; rights of defence.

Cómo referenciar: Bosch Cholbi, J.L. (2023). La articulación de los procedimientos inspectores y el derecho de defensa ante la comprobación del valor normal de mercado en operaciones entre personas vinculadas: STS de 30 de enero de 2023, rec. núm. 4077/2021. *Revista Técnica Tributaria* (141), 155-167.

**SUMARIO**

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

## 1. Doctrina del tribunal

---

El Tribunal Supremo (en adelante, TS), en la sentencia nº 105/2023, de 30 de enero de 2023, Ponente Sr. Toledano Cantero, estima el Recurso de Casación nº 4077/2021 (ECLI:ES:TS:2023:233), interpuesto por la Administración General del Estado, casando y anulando la sentencia dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Cataluña, que había estimado el recurso nº 662/2017, y había anulado los acuerdos de imposición de sanciones derivados de liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), ejercicios 2008, 2009 y 2010.

En la citada sentencia, de 30 de enero de 2023, el Tribunal Supremo admite que no es necesario que se inicie y tramite simultáneamente el correspondiente procedimiento inspector a cada una de las personas o entidades vinculadas para calcular el valor normal de mercado de operaciones realizadas entre ellas, pudiendo llevarse a cabo, inicialmente, solamente respecto de una de ellas. No tiene que existir, por tanto, coincidencia temporal entre la regularización que se realice a la entidad vinculada y al socio.

Ahora bien, sobre el momento de impugnación de la correspondiente liquidación, la sentencia distingue:

- Si se ha iniciado un único procedimiento de inspección tributaria, a una sola de las personas o entidades vinculadas, regularizándole solo a ésta el valor de mercado de las operaciones llevadas a cabo entre ellas, la Administración tributaria no podrá regularizar la situación tributaria de las que no han sido objeto de inspección hasta que la liquidación notificada a la inspeccionada adquiera firmeza –esto es, cuando contra ella no quepa ningún recurso–. Una vez firme, ya puede tramitarse la inspección a la otra vinculada, la cual podrá recurrir la liquidación y podrá alegar todos los vicios jurídicos que estime oportunos, incluidos los relativos a la valoración fijada en la inicial inspección.
- Si se han llevado a cabo distintos, aunque simultáneos, procedimientos de inspección tributaria respecto de todas o algunas de las personas o entidades vinculadas, se practicará la correspondiente liquidación a cada una de ellas sobre la base del valor normal de mercado que la Administración tributaria haya determinado –que deberá ser coherente y homogéneo–, sin exigir, en este caso, que la liquidación practicada a una de ellas haya adquirido firmeza para que puedan recurrirse las otras liquidaciones. Cada parte podrá ejercer su derecho de defensa e impugnar, en su caso, la liquidación a ella exigida en la que se tenga en cuenta la correspondiente valoración.

## 2. Supuesto de hecho

---

La Administración tributaria, al tramitar un procedimiento de inspección a una persona física, por IRPF 2008 a 2010, dicta dos liquidaciones tributarias e impone sendas sanciones. Simultáneamente, lleva a cabo también un procedimiento de inspección –relativo al Impuesto sobre Sociedades–, a una mercantil; la persona física inspeccionada es socio único y administrador de ésta.

Entre otros motivos, la regularización realizada a la persona física se basa en que: i) ese socio, persona física, ha prestado unos servicios a la sociedad que tenían que valorarse a precio de mercado, y, por tal, debía atenderse al abonado a terceros, por la mercantil, por análogos servicios; ii) es incorrecta la valoración de las cesiones de derechos realizadas por el socio a favor de esa sociedad. La sanción se justifica en la comisión de la infracción del art. 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), por incumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Contra las liquidaciones de IRPF se interpone Reclamación Económico-administrativa, ante el TEAR de Cataluña, y, tras diversos avatares procedimentales, se impugnan ante el TEAC, que anula solamente la liquidación de uno de los dos ejercicios recurridos, por prescripción.

Contra los dos acuerdos sancionadores, se acude al TEAR de Cataluña. Dicho Tribunal desestima la alegación de la persona física sobre la improcedencia de imponer una sanción tributaria basada en el citado art. 16.10 TRLIS, al considerar que puede dictarse acuerdo sancionador relativo a esas operaciones vinculadas con anterioridad a que sea firme el acuerdo de liquidación dictado a la mercantil que regulariza la valoración de mercado de las operaciones vinculadas –entre el socio y la sociedad–. Interpuesto recurso judicial, el TSJ de Cataluña dicta sentencia nº 1410, de 25 de marzo de 2021, estimando que resulta improcedente llevar a cabo procedimientos de inspección independientes y paralelos para la regularización de los contribuyentes implicados en operaciones vinculadas. La sentencia considera que no puede regularizarse el IRPF por el valor fijado en la operación vinculada hasta tanto no sea firme la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, no resultando ajustada a Derecho la sanción tributaria. Dicha Sentencia es recurrida en Casación por el Abogado del Estado, que es estimado por el Tribunal Supremo.

La problemática que subyace trata de fijar doctrina sobre si la normativa tributaria permite que, cuando se comprueba el valor de mercado de operaciones realizadas entre un socio y una sociedad vinculada, puedan llevarse a cabo procedimientos inspectores independientes y paralelos para su regularización, o si únicamente puede iniciarse un procedimiento inspector respecto de una de las partes y resulta necesario esperar a la firmeza de esa liquidación para poder inspeccionar y regularizar a las restantes. Y, en consecuencia, pretende aclarar cuándo, cada una de las partes, puede ejercitar el derecho de defensa mediante la interposición de los correspondientes recursos, así como los motivos de impugnación que pueden alegarse.

Aunque el problema originario tenía que ver con la adecuación a Derecho de una sanción tributaria derivada de una regularización con esa problemática, nada afirma el Tribunal Supremo sobre ella, a buen seguro porque considera que el acuerdo sancionador debe seguir los pasos de la decisión judicial sobre la liquidación tributaria.

### 3. Fundamentos de derecho

---

Se aplica el artículo 16.9.3º del TRLIS, aplicable *ratione temporis*, que decía así: "9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas: (...) 3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan" –previsión ahora recogida, con alguna matización, en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>2</sup>–.

La regulación reglamentaria se recoge en el artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio: "4. Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario" –posteriormente recogido en el artículo 19.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>3</sup>–.

La sentencia fija la siguiente doctrina, haciendo suya la *ratio decidendi* de los pronunciamientos de 18 de mayo de 2020, Rec. nº 6187/2027 (ECLI:ES:TS:

---

2 Así lo ha recordado la sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de marzo de 2023, Rec. nº 5498/2021 (ECLI:ES:TS:2023:1408). Artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: "12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas (...) 3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

3 El Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece, en su artículo 19, que: "Comprobación de las operaciones vinculadas. (...) 3. Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una

2020:951) y de 6 de junio de 2022, Rec. nº 2608/2020 (ECLI:ES:TS:2022:2275)<sup>4</sup>: si la Administración decide iniciar únicamente un procedimiento inspector, para comprobar el valor de mercado de operaciones entre entidades vinculadas, solo respecto de una de las partes vinculadas, no podrá regularizar la situación tributaria de las restantes, por ese mismo motivo, hasta que la liquidación tributaria girada a la inspeccionada sea firme. Por tanto, será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en dicho procedimiento para proceder a corregir fiscalmente la situación de las restantes personas o entidades vinculadas. Solución jurídica que, según el Tribunal Supremo, encuentra asidero jurídico en los artículos 16.9 TRLIS y 21 RIS. En este caso, además, en la reclamación o recurso que pueda interponerse por esas otras personas o entidades vinculadas se podrá alegar cuanto se estime conveniente en relación con el valor de mercado fijado en esa anterior liquidación firme.

Sin embargo, ambos preceptos nada establecen sobre la posibilidad de que la Administración decida seguir procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas. En este caso, el Tribunal Supremo considera que la Administración puede decidir tramitar de manera simultánea los respectivos procedimientos inspectores respecto de cada una de las partes vinculadas para determinar el valor de mercado de las operaciones realizadas entre ellas, sin tener que esperar a que ninguna liquidación haya adquirido firmeza, con tal de que el valor de mercado que se determine se aplique a todas ellas de manera homogénea. Esta conclusión no vulnera, según el TS, el procedimiento legalmente establecido en los artículos 16.9 TRLIS y 21.4 RIS

#### 4. Análisis

---

El Tribunal Supremo viene a consolidar una doctrina jurisprudencial que se ampara en la dicción textual de los citados preceptos –legal y reglamentario– para solventar una concreta problemática: si es necesario tramitar únicamente un procedimiento inspector para comprobar el valor de mercado de unas operaciones entre entidades vinculadas, o pueden tramitarse varios procedimientos de comprobación tributaria a la vez, y, en cada caso, el momento en que puede recurrirse y qué puede alegarse en su defensa. Por tanto, soluciona el silencio normativo sobre la posibilidad de tramitación simultánea de varios pro-

---

*liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente".*

4 A su vez, el TS considera superada la doctrina fijada por la sentencia, de 15 de octubre de 2020, Rec. nº 437/2018 (ECLI:ES:TS:2020:3283), pues, como la propia decisión afirma: "*La interpretación literal del precepto no deja lugar a dudas*", reducida al caso de inicio de un único procedimiento respecto de una de las partes vinculadas –exigiendo la firmeza de dicha liquidación, para iniciar el procedimiento a las restantes–, y matizando, además, que no puede entenderse –como solicitaba el Abogado del Estado–, que "por firmeza de la liquidación en la que se modifica el valor de la operación vinculada, se refiera exclusivamente a la vía administrativa, pues ni ello se deriva de norma alguna, ni coincide con lo que se entiende por firmeza del acto".

cedimientos inspectores, con tal motivo, a cada una de las personas vinculadas, teniendo como referentes la necesidad de coordinación de procedimientos y homogeneidad de decisión, así como la obligación de evitar la indefensión del resto de personas vinculadas.

Para ello, se apoya en una anterior decisión –la sentencia de 18 de mayo de 2020–, y se decanta por bendecir que la Administración pueda optar por iniciar únicamente un procedimiento inspector con una de ellas –es lo único previsto en los artículos 16.9 TRLIS y 21 del RIS–, o que pueda decidir tramitar simultáneamente varios procedimientos inspectores a todas las personas vinculadas para comprobar la valoración a precio de mercado de las operaciones realizadas entre ellas –sobre esta segunda posibilidad, nada dicen ambos preceptos–.

En ningún momento, el Tribunal Supremo exige que la Administración tenga que dar a conocer los motivos que pueden justificar la decisión de no tramitar un procedimiento inspector simultáneo con cada parte afectada, ni que esa justificación deba quedar reflejada en el acuerdo de inicio de ese único procedimiento inspector. Sin embargo, consideramos que, en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector, se deben reflejar las razones que justifican la elección de esa tramitación –separada y simultánea– y por qué se considera que el valor otorgado a esas operaciones entre partes vinculadas no se corresponde con el de mercado. Conclusión que amparamos en las sentencias del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2018, Recs. nº 1880/2017 y 4202/2017, a las que han seguido las de 5 de junio de 2018, Recs. nº 1881/2017 y 2867/2017, de 13 de junio de 2018, Rec. nº 2232/2017, y de 23 de enero de 2023, Rec. nº 1381/2021 (ECLI:ES:TS:2023:184) –dictadas en relación con la obligación de motivar la necesidad de llevar a cabo una comprobación de valores, pero que, como ellas mismas matizan, es una exigencia que deriva "de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT"<sup>5</sup>.

Además, la doctrina del Tribunal Supremo nos sugiere las siguientes conclusiones:

- 1) Al admitir la posibilidad de tramitación inspectora separada, a una sola de las personas vinculadas, el Tribunal Supremo –cfr. sentencias de 18 de mayo de 2020 y de 2 de junio de 2022, asumida por la de 30 de enero

---

5 En dichos pronunciamientos se considera que: "sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor. (...) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad".

No está de más advertir que la citada sentencia, de 23 de enero de 2023, matiza, como novedad, cuál es el efecto que debe anudarse a la inexistencia de motivación de la necesidad de comprobar el valor: "*Ahora bien, si bien es cierto que sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, la consecuencia que dicha omisión conlleva no puede ser, sin más, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la liquidación practicada, como sin mayor razonamiento solicita la recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, pues ello dependerá también de la actuación que haya desplegado en la instancia a fin de justificar que la omisión denunciada no se ha situado en un plano puramente formal*". En el caso que enjuiciaba, la sentencia reprocha al recurrente que: "*no propuso la práctica de ninguna prueba en el proceso, solicitando expresamente que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba, todo lo cual nos lleva a colegir que la omisión denunciada se ha situado en un plano puramente formal, lo que nos ha de conducir a la desestimación del recurso contencioso-administrativo*".

de 2023— considera de aplicación la articulación procedimental especificada en el art. 21 RIS.

En este caso, entendemos que debe garantizarse el derecho de defensa de las restantes partes vinculadas, de modo que:

- a) Si la regularización no afecta sólo a la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la propuesta de liquidación se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria que hubieran podido ser regularizados por otros motivos.
- b) La liquidación que documente la regularización de las operaciones vinculadas tendrá carácter provisional —art. 101.4 LGT y art. 190.2.c del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que atribuye tal carácter de provisionales a las liquidaciones "c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas"—.
- c) Sólo cuando esta liquidación provisional hubiese adquirido firmeza, podrá regularizarse a las demás partes vinculadas, sin que exista peligro de prescripción, pues, según la norma, esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Y, si se tratara de impuestos instantáneos, se practicará una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.
- d) Posponer la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al inspeccionado adquiriera firmeza no debe lesionar el derecho de defensa de esas otras partes vinculadas —no inspeccionadas inicialmente—, a pesar de que también resultan afectadas por la liquidación exigida a una de ellas.

Se exige que se les notifique la liquidación practicada a la inspeccionada.

No obstante, entendemos que no es suficiente con esta exigencia. Por una parte, consideramos que, al tener la condición de parte interesada en el resultado de esa primera regularización, si así lo estiman oportuno para la mejor defensa de sus intereses, debe aceptarse su personación, como legitimadas, tanto en los recursos administrativos como judiciales que la persona inspeccionada haya podido interponer —arts. 223.3 y 232 LGT y art. 19 LJCA—. Para ello, deben tener también acceso a todos los datos y documentos tomados en consideración, y podrán hacer valer las oportunas alegaciones y pruebas que estimen pertinentes.

- e) A tenor de la regulación contenida en los artículos 16.9 TRLIS y 21 RIS —a diferencia de la vigente antes de su entrada en vigor—, no se suspende automáticamente la ejecutividad de la liquidación girada al

obligado tributario que ha sido inspeccionado –sobre la base de la corrección valorativa–, en tanto en cuanto el valor de mercado no adquiera firmeza.

- 2) Si la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos a las distintas partes vinculadas para determinar el valor de mercado de operaciones realizadas entre ellas, entendemos necesario advertir las siguientes consecuencias con las miras puestas en proteger una homogénea decisión administrativa y la salvaguarda del derecho de defensa:
  - a) Se deberá garantizar la coordinación entre los diferentes procedimientos inspectores –e, incluso, en la eventual fase de reclamación económico-administrativa–, tratando de asegurar, desde el inicio, la homogeneidad y coherencia de los ajustes que se practiquen, al tener que inspeccionarse a las distintas partes vinculadas.
    - Entendemos que ello es exigencia derivada del principio de buena administración, con engarce en los artículos 9.3, 103 y 106 CE, así como en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público –de aplicación directa a todas las Administraciones públicas–; cfr. sentencias del Tribunal Supremo, desde la de 5 de diciembre de 2017, Rec. nº 1727/2016 (ECLI:ES:TS:2017:4499), y muchas otras posteriores.
    - Sobre la necesidad de coordinación en el caso de sociedades vinculadas con obligación de declarar en territorio común y territorio foral, cfr. sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de diciembre de 2022, Rec. nº 1763/2021 (ECLI:ES:TS:2022:4891).
  - b) El ajuste que se aplique a los distintos sujetos implicados tiene que basarse en los mismos criterios.
  - c) Para salvaguardar el ejercicio del derecho a la defensa de todas las partes vinculadas –art. 24 CE y art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C-364/01)–, debe reconocerse efectivamente, a todos ellos, la plenitud de posibilidades de impugnación, alegación y defensa, pues cada una de ellas:
    - debe tener pleno acceso a la totalidad de la documentación de todos los procedimientos inspectores
    - debe poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección
    - debe poder hacer uso de todos los medios de impugnación para discutir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección
    - debe poder alegar todos los defectos, formales o sustanciales, que puedan reprocharse a los actos de determinación de ese valor de

mercado en las operaciones vinculadas enjuiciadas en el recurso que decida interponer

- el Tribunal ante el que se recurra cada liquidación puede revisar todos los motivos jurídicos alegados –cfr. STJUE de 16 de octubre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:861) en relación con el IVA– que tengan que ver con el valor de mercado de esas operaciones, así como del procedimiento en el que se ha determinado.
- d) Las liquidaciones tributarias giradas a las partes vinculadas, una vez tramitados los procedimientos de inspección simultáneos respecto de cada una de ellas y regularizarse el valor normal de mercado, no quedan, como regla general, suspendidas de forma automática.

Recientemente, ha vuelto a pronunciarse el Tribunal Supremo, en la sentencia de 31 de marzo de 2023, Rec. n<sup>o</sup> 5498/2021 (ECLI:ES:TS:2023:1408), para aclarar que también tiene legitimación para impugnar su liquidación tributaria quien, a raíz de una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, acaba asumiendo una menor carga tributaria, por minorarse la base imponible y la cuota tributaria<sup>6</sup>. Con base en el derecho al acceso a la jurisdicción –art. 24.1 CE–, el Legislador y su intérprete deben permitir que esa entidad vinculada, por tener interés legítimo (art. 19.1.a LJCA), tenga derecho a ser parte en un proceso para lograr una decisión judicial sobre la valoración a precio de mercado de esas operaciones. Conclusión que encuentra asidero en numerosas sentencias del Tribunal Constitucional –por todas, la n<sup>o</sup> 182/2008, de 22 de diciembre, FJ2; n<sup>o</sup> 220/1993, de 30 de junio, FJ 2; y n<sup>o</sup> 26/2008, de 11 de febrero, FJ 5–.

En definitiva, admitida jurisprudencialmente la posibilidad de tramitación simultánea de varios procedimientos inspectores respecto de cada una de las personas vinculadas, entendemos que éste debería ser el modo habitual de proceder administrativamente, salvo motivos justificados –que deben poder ser objeto de revisión y, en su caso, censura–. De hecho, si la Administración actúa de este modo, se facilita la coherencia y homogeneidad en la valoración y se coadyuva al acierto en la decisión y a una buena administración en la medida en que la Inspección podrá conocer, al mismo tiempo, la opinión de todas las personas vinculadas sobre el valor de mercado –que puede venir avalada, en su caso, por informes periciales presentados por cada una de ellas–, antes de adoptar administrativamente una solución jurídica que afecta a todas, y todas ellas, a su vez, habrán tenido la oportunidad simultánea de alegar y probar en su defensa.

Se evitarían, así, los problemas que provocaría que, una vez firme la valoración fijada en una liquidación respecto de una de las partes, las restantes, no habiéndose personado en el recurso interpuesto por aquella, y tras ser inspeccionadas, la quisieran discutir para tratar de convencer al Tribunal –que puede no ser el mismo que haya conocido del otro recurso, por razón de la cuantía o

---

<sup>6</sup> Según la sentencia, su legitimación es incuestionable dada su condición de obligada tributaria y, por tanto, destinataria del acto administrativo, pudiendo tener repercusión, aunque minore su cuota tributaria, en la contabilidad de la entidad, mediante los correspondientes ajustes, con trascendencia para su actividad empresarial.

del territorio— de la improcedencia de aquella valoración. En estos casos, podrían producirse situaciones de solución jurídicamente compleja, e incluso perversa. Veamos.

De tramitarse un único procedimiento inspector y dictarse una sola liquidación tributaria a una de las partes, ésta puede devenir firme por consentida, si no ha sido recurrida en tiempo y forma. En este caso, no se ha producido cosa juzgada, y, por tanto, no existe riesgo de contradicción entre decisiones jurisprudenciales, aunque las restantes personas vinculadas recurran contra su liquidación posterior. En consecuencia, ni puede impedirse el acceso a la jurisdicción a esos otros recurrentes por el hecho de que exista acto consentido y firme respecto de otra persona vinculada, ni deben limitársele los motivos de impugnación a los propios del acto que se le notifica, pudiendo hacer valer y probar los vicios que aprecie en la liquidación girada a la otra persona vinculada ya regularizada inicialmente<sup>7</sup>.

Tal conclusión se apoya en la distinción entre la firmeza de un acto administrativo y el efecto positivo de la cosa juzgada judicial. Así, las sentencias del Tribunal Supremo —Sala 2ª, Sección 3ª—, de 20 de diciembre de 2021, Rec. nº 1070/2021 (ECLI:ES:TS:2021:4841) y de 23 de septiembre, Rec. nº 2839/2019 (ECLI:ES:TS:2020:3059), consideran que el hecho de que una resolución administrativa adquiera firmeza implica que existe un acto válido, pero no obliga a suponer el acierto de su contenido, pudiendo volver a ser cuestionado cuando se incorpora como presupuesto de un acto posterior —especialmente cuando, además, se ejerce la potestad sancionadora—, sin que los motivos de nulidad aducibles frente a una resolución sancionadora puedan quedar limitados por lo afirmado en un acto administrativo anterior firme; único modo de hacer efectivo el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión. Solución también predicable, por ejemplo, en el ámbito tributario, i) cuando se impugna una sanción tributaria y pretenden alegarse motivos relativos a la liquidación consentida y firme; ii) cuando no se menguan las posibilidades defensivas del responsable tributario al permitirle hacer valer los motivos de nulidad que determinarían la invalidez del acto principal u originario, arrastrando al derivado, o, iii) incluso, cuando se permite combatir, en algunas situaciones de nulidad, los actos recaudatorios mediante la impugnación del acto firme que se trata de ejecutar<sup>8</sup>.

Cuestión distinta sería el caso de que esa primera liquidación se convirtiera en firme con fuerza de cosa juzgada, porque haya sido recurrida en vía económico-administrativa y no se haya interpuesto un posterior recurso

---

7 Sin que constituya impedimento, para ello, el artículo 28 LJCA: "No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma".

8 En este sentido, varias sentencias de la Sección 2ª de la Sala 2ª del Tribunal Supremo —nº 734/2020, de 10 de junio, Rec. nº 6622/2017; nº 1168/2020, de 16 de septiembre, Rec. nº 2824/2019 y nº 1197/2020, de 23 de septiembre, Rec. nº 2839/2019— consideran que el sancionado, al impugnar un acuerdo sancionador tributario —con independencia de que éste tenga su origen en una liquidación derivada de un acta de conformidad o de disconformidad—, puede cuestionar la validez y eficacia de unas actuaciones inspectoras en las que se sustenta la liquidación tributaria, y debe disponer de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, con libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción.

judicial, o que, habiéndose interpuesto recurso judicial, éste confirme la liquidación con la valoración administrativa, sin que quepa ulterior recurso. ¿Esa valoración bendecida por una decisión judicial podría ser discutida y, en su caso, revisada en los recursos administrativos o judiciales que pudieran interponer las restantes partes vinculadas, si no se hubieren personado en el recurso de aquella? Limitar las posibilidades de recurso, alegación y prueba con base en un acto firme con fuerza de cosa juzgada dictado y recurrido por otro implicaría, de suyo, una lesión irreversible en el derecho de acceso a la jurisdicción, a la defensa y a aportar los medios de prueba que considere oportunos cada recurrente, en toda su extensión real o potencial, que, estimamos, se mostraría contraria al derecho fundamental —arts. 24.1 y 2 CE—. Ahora bien, de permitirlo, una eventual estimación del recurso y censura de la valoración de esas operaciones vinculadas, ¿desplegaría efectos solo para los posteriores recurrentes, o también para el contribuyente de quien se predica la liquidación firme con fuerza de cosa juzgada?<sup>9</sup> Si atendemos a la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, en las sentencias de 19 de enero de 2023, Recs. n.º 1693/2020 y 3904/2020 (ECLI:ES:TS:2023:183 y ECLI:ES:TS:2023:193), el responsable al amparo del art. 42.1 LGT puede impugnar las liquidaciones y sanciones derivadas aunque haya sentencia judicial firme para los obligados principales, produciendo efectos jurídicos, solo para él, la decisión judicial que se adopte<sup>10</sup>.

---

Y, a su vez, esa protección del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión —en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción y de defensa—, ha permitido al Tribunal Supremo y al Tribunal Constitucional reinterpretar el artículo 174.5 LGT, y permitir que el responsable, al impugnar el acto de derivación de responsabilidad que se le notifica, pueda combatir, no sólo los vicios jurídicos que aprecie en él, sino también aquellos que se hayan producido en el procedimiento tramitado o en la liquidación tributaria girada al deudor principal de la que trae causa. Así se han pronunciado las sentencias de 3 de junio de 2020, Rec. n.º 5020/2017; de 7 de noviembre de 2019, Rec. n.º 4234/2017; de 13 de marzo de 2018, Rec. n.º 53/2017 y de 3 de abril de 2018, Rec. n.º 427/2017, que se hacen eco de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional —sentencias n.º 85/2006, de 27 de marzo, 39/2010, de 29 de julio, y 140/2010, de 29 de julio—.

<sup>9</sup> Salvando las distancias, toda esta problemática recuerda mucho a la protagonizada por la conexión procedimental que presentaban las regularizaciones tributarias entre sociedades transparente y sus socios, o las relativas al IVA y los Impuestos especiales. Y nos permite echar de menos al desaparecido artículo 122 de la LGT/1963, que establecía que "*cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza*". Cfr., por ejemplo, en las sentencias del Tribunal Supremo, de 24 de septiembre de 1999, el ponente Gota Losada —en doctrina recogida en las posteriores, de 25 de julio de 2000 y 17 de febrero de 2001—, llegó a proponer que una nueva redacción de dicho precepto: "*Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será firme, hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza*", eliminando así el efecto suspensivo legal que, por el hecho de no ser firmes los actos de determinación de las bases impositivas, retenciones y deducciones de las sociedades transparentes, no permite desplegar toda su eficacia, en la medida que impide que las liquidaciones practicadas a los socios, sean definitivas.

<sup>10</sup> Las citadas sentencias llegan a afirmar, en este sentido, que: "En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación