



## **LAS OPERACIONES VINCULADAS**



## **I.- LA NUEVA REGULACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.**

La Ley 36/2006 de 29 de noviembre, titulada “Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, entre otras medidas, ha llevado a cabo una modificación radical de las llamadas “operaciones vinculadas” (en general operaciones económicas realizadas bajo cualquier negocio jurídico entre personas físicas o jurídicas, relacionadas desde un punto de vista económico, en especial relacionadas por la condición de socio o administrador de una sociedad).

Hasta ahora estas operaciones podrían ser valoradas por la Administración, normalmente en el seno de un procedimiento de comprobación tributaria llevado a cabo por la Inspección de los Tributos, conforme a valores de mercado si el precio convenido por las partes conllevaba una disminución de la tributación por los impuestos sobre la renta que gravaran a las mismas consideradas éstas en su conjunto.

La consecuencia solo era la exigencia de esta tributación adicional.

No había sanción alguna ligada a ésta para los obligados tributarios ni sobre éstos pesaba ninguna obligación documental en relación con las operaciones vinculadas llevadas a cabo y menos la obligación de convenir el precio de sus operaciones conforme al precio de mercado ni siquiera la obligación de ajustar sus declaraciones tributarias a estos valores.

Ahora las cosas son muy distintas y desde luego mucho más gravosas para los contribuyentes. Por supuesto en el orden formal o instrumental y muchas veces, previsiblemente, en el orden sustancial.



Los contribuyentes habrán al menos de declarar sus tributos y en relación con estas operaciones considerando las mismas por su valor de mercado aunque el precio convenido sea distinto.

Pero no sólo declarar sino incluso convenir el precio conforme a ese valor de mercado si quieren evitar el llamado ajuste secundario al que después nos referiremos y que traerá consigo no sólo la tributación adicional de la anterior regulación sino la aparición de nuevos hechos imponible ficticios.

Evitar el ajuste secundario en la medida de lo posible pues el valor de mercado definitivo considerado por la Administración puede ser distinto.

Los contribuyentes además habrán de preparar y conservar una prolija documentación sobre las operaciones vinculadas que realicen y habrán de ajustar sus declaraciones al valor que se desprende de esa documentación.

Por último los contribuyentes podrán ser sancionados tanto por no disponer de esa documentación (o por no ponerla a disposición de la Administración) como por resultar incompleta, incorrecta o falsa.

Y también, si es el caso, por no ajustarse sus declaraciones y autoliquidaciones tributarias al valor derivado de la misma.

**En definitiva las nuevas medidas en relación con las operaciones vinculadas se traducen en nuevas obligaciones para los contribuyentes con toda seguridad y pueden también originar nuevas sanciones tributarias e incluso nuevos hechos imponible aunque en la realidad no existan.**

**También, desde otra perspectiva, incrementan las potestades y el ámbito de discrecionalidad de la Administración, en particular de la Inspección.**



**Y por último incrementará de seguro la conflictividad tributaria y con ella el número de reclamaciones y recursos a poco que la Administración se empeñe en su aplicación y más aún si el empeño es riguroso.**

**¿Alguien da más?.**

Entremos en detalles para los que tengan interés en ellos, a la luz de la Ley y de su Reglamento aprobado por R.D. 1777/2004, de 30 de julio y modificado por el R.D. 1793/2008 de 3 de noviembre al hilo de la modificación de la Ley.

## **II.- LAS OPERACIONES VINCULADAS.**

La Ley establece una enumeración cerrada de las operaciones vinculadas.

**En un primer grupo** hemos de considerar las operaciones (el concepto es económico y abarca a cualquier negocio o relación jurídica) **realizadas entre una sociedad y sus socios y administradores o con las personas unidas con éstos por razones de parentesco**, en línea directo o colateral, por consanguinidad o afinidad y hasta el tercer grado incluido éste **y los cónyuges**.

Desde luego los socios pueden ser tanto personas físicas como jurídicas.

Pero, además, **la ley extiende el concepto de vinculación a las operaciones realizadas por las mismas personas con otras sociedades de las que no son socios o administradores siempre que pertenezcan al mismo grupo de aquellas que si lo son**. De las anteriores en definitiva.



**En un segundo grupo podemos situar las operaciones entre sociedades al margen de la relación de socio de una y otra.**

Dentro de este grupo tenemos las **operaciones realizadas por sociedades pertenecientes al mismo grupo** considerado éste de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

Forma el grupo todas las sociedades que dependa, que sean controladas directa o indirectamente por otra sociedad. En definitiva el grupo aparecerá integrado por la sociedad dominante y por todas las sociedades dominadas.

Las operaciones que aquí caben distinguir son las realizadas entre las sociedades dominadas del grupo y las realizadas por la sociedad dominante con las indirectamente dominadas. Las realizadas con las directamente dominadas están dentro del primer grupo.

En segundo lugar tenemos **las operaciones realizadas entre dos sociedades cuando una de ellas participe indirectamente en la otra en, al menos, un 25% de su capital**. Si la participación fuera directa la operación vinculada habrá de ubicarse en el primer grupo. En definitiva en las operaciones realizadas por una sociedad y sus socios.

**En tercer lugar tenemos las operaciones realizadas entre dos sociedades que en, al menos un 25% de su capital social tenga los mismos socios o participaciones o bien, sin ser los mismos, que sean cónyuges o tengan las relaciones de parentesco ya referidas, entre si.**

**En un tercer grupo podemos situar las operaciones vinculadas en el ámbito de las relaciones internacionales y en relación con establecimientos permanentes.**



**Son las operaciones desarrolladas por una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero y viceversa.**

Lógicamente si la relación fuera entre sociedades, en ambos casos, entrarían dentro del primer grupo.

En el caso de las operaciones **sociedad-socios**, para que haya operación vinculada se requiere que la participación del socio sea igual o superior al 5% o bien al 1% en el caso de sociedades cotizadas.

En cuanto a los **administradores** han de entenderse incluidos tanto los de derecho como los de hecho.

### **III.- LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN.**

La Ley enumera los métodos de valoración para determinar el “valor normal de mercado”.

A ellos se han de sujetar tanto los obligados tributarios previamente, como la propia Administración en caso de comprobación.

Sin perjuicio de los casos particulares que la Ley contempla y a los que nos referiremos más adelante todos los llamados métodos de valoración tiene un núcleo común y esencial: **el análisis comparativo. En definitiva la comparación del precio de la operación vinculada desarrollada con otras idénticas o semejantes no vinculadas.**

Y la comparación puede ser **interna o externa**. Es decir con otras operaciones desarrolladas por el propio obligado tributario o por operaciones desarrolladas por otros cuando la referencia interna no sea posible (obviamente estamos hablando en este caso, que será excepcional, de operaciones aisladas o únicas).



Lo que distingue a unos métodos y a otros es sólo **el punto de referencia**.

Este, alternativamente, sin ningún orden jerárquico puede ser bien **el precio de venta**, bien **el margen bruto** tanto en actividades de producción (**método del coste incrementado** se llama en este caso) como en actividades comerciales (**método del precio de reventa** ahora), o bien el **margen neto de beneficio**, caso en el que la Ley se refiere no a las operaciones consideradas de una en una sino a las mismas en su conjunto siempre realizadas con la misma persona.

#### **IV.- CRITERIOS DE VALORACIÓN PARA OTRAS OPERACIONES.**

Junto a los métodos de valoración, entremezclados con ello, la Ley contempla otras operaciones que sin perjuicio de que pudieran ser vinculadas de acuerdo con las fórmulas jurídicas que se utilicen para ello no lo son en principio. Nada buena desde luego desde la perspectiva de la técnica legislativa. Pero ya estamos acostumbrados a ello en el ámbito de lo tributario.

**Son estas las realizadas por un tercero a favor de varias personas o entidades vinculadas, de forma conjunta. Y las realizadas por éstos, de la misma forma, a favor de un tercero.**

**En estos casos ya no se trata de controlar la valoración de la operación vinculada sino de controlar la distribución del gasto o del ingreso entre las personas vinculadas.**

En el primer caso la Ley exige que la distribución se atempere a los beneficios o utilidades recibidas por cada entidad bien exista o no un **acuerdo expreso y por escrito de reparto**, al que se refiere y regula la Ley (aunque normalmente lo habrá de haber).



En el segundo caso exige la Ley que la distribución se haga conforme a la que habrían realizado partes independientes. **Método de distribución del resultado lo llama la Ley.**

#### **V.- EXIGENCIAS PARA QUE EL GASTO SEA DEDUCIBLE.**

Entremezclada también con los métodos de valoración y estos otros criterios de los que nos hemos ocupado en el apartado anterior, con la misma falta de técnica jurídica, la Ley se adentra en la deducibilidad del gasto en relación con **los servicios prestados entre entidades vinculadas.**

Al margen de su valoración conforme a valor normal de mercado, estos gastos para que sean deducibles han de conllevar alguna utilidad para quien lo satisface. Obvio. Eso ya lo dice la Ley. Es el concepto de gasto deducible. No hacía falta esta precisión.

Tal vez el legislador quiere avisarnos. Estos gastos se mirarán con lupa. Su deducción claro está. Pero eso ya lo sabemos.

#### **VI.- LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN.**

El Reglamento de la Ley (R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre) regula esta obligación en sus artículos 18, 19 y 20.

Sin perjuicio de la referida a cada obligado tributario también el grupo de sociedades, de existir, ha de tener su propia documentación.

Por lo que se refiere a las **obligaciones de información a cargo de cada obligado tributario**, aparte de la propia identificación del mismo, comprende las operaciones vinculadas realizadas en el correspondiente periodo impositivo y la valoración realizada de los mismos a efectos de su declaración en el marco ya visto.





Y por lo que se refiere a las que son **a cargo del grupo** son sustancialmente las mismas pero referidas al grupo en su conjunto. Esta documentación global debe tenerla cada sociedad integrante del mismo a disposición de la Administración.

## **VII.- EL AJUSTE SECUNDARIO.**

Ya hemos hablado antes del llamado ajuste secundario.

Se sitúa éste, en particular (que no en exclusiva), en las operaciones entre sociedades y sus socios. Para entenderlo, aunque simplifiquemos la realidad, nada mejor que un ejemplo.

Usted es socio de una sociedad y además percibe una retribución de la misma por el trabajo que en ella lleva a cabo, sea de administrador u otro, medie o no relación laboral. Su porcentaje de participación es del cincuenta por ciento.

Usted y la sociedad han convenido una retribución anual de 60.000 euros. Usted declara su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluyendo esta retribución y la sociedad la deduce como gasto de personal en su Impuesto de Sociedades.

El tipo de tributación efectivo de la sociedad es del treinta por ciento y el suyo del treinta y cinco.

La sociedad es comprobada por la Inspección y con ese motivo, una vez efectuada la correspondiente comprobación de valor, se considera que el valor de mercado de su retribución es de 50.000 euros.

¿Qué ocurre entonces?.



Conforme a lo dispuesto en la Ley el cincuenta por ciento (su porcentaje de participación en la sociedad) de la diferencia, es decir 5.000 euros, será para usted retribución de capital y no de personal tributando, como tal en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y para la sociedad no será gasto de personal y por tanto no será gasto deducible en su Impuesto de Sociedades.

**En definitiva, una retribución de personal, una retribución por una prestación de servicios personales, se ha convertido en retribución de capital.**

Pero además el Reglamento va más allá de la Ley. Conforme al mismo, la mutación no se producirá sólo en los 5.000 euros sino en todo. En los 10.000 euros. Los primeros serán dividendos y los segundos llamémosles dividendos por asimilación.

¿Y si el valor de mercado es superior?. Pongamos que 70.000 euros.

Entonces, conforme a la Ley, 5.000 euros se convierten en aportación a los fondos propios de la sociedad. Usted tributará por ellos y será mayor valor de su participación a los efectos de determinar los beneficios (o pérdidas) por transmisiones futuras.

Además, conforme al Reglamento, los 5.000 euros se convierten en renta para la sociedad y para usted en donación o liberalidad a favor de la sociedad.

**En definitiva, en un caso y en otro el negocio se desdobra en dos. En el real y en el ficticio. En relación de empleo o de servicios en general y en participación en beneficios, sean dividendos o no, o en aportaciones a los fondos propios o en liberalidades o donaciones según los casos.**



**Todo ello en base a la divergencia entre el precio convenido y su valor de mercado determinado, en último término, de la Administración.**

**Todo ello con sus correspondientes consecuencias tributarias más allá de la exigencia de la mayor tributación derivada de considerar el valor de mercado y no el precio convenido vistos los respectivos Impuestos sobre la Renta en su conjunto, de acuerdo con los tipos efectivos de tributación aplicados en uno y otro caso.**

### **VIII.- LAS INFRACCIONES Y SUS SANCIONES.**

Como ya dijimos las nuevas obligaciones que la Ley establece a cargo de los contribuyentes en relación con el régimen de las operaciones vinculadas vienen debajo del brazo con las correspondientes infracciones y sanciones. Lo suyo, en suma.

Como hemos visto los contribuyentes tienen que **disponer de una determinada documentación.**

La infracción que la Ley tipifica en relación con ello es **no aportarla** en caso de ser requerida a ello por la Administración o bien que la misma **sea incompleta, inexacta o falsa.**

**La sanción es de 1.500 euros** (total es algo módico) **por cada dato omitido, inexacto o falso o 15.000 euros en caso de ausencia de documentación.**

Estas sanciones, por lo demás, sólo se impondrán cuando no se hagan correcciones valorativas.

Los contribuyentes también tienen la obligación de declarar sus tributos conforme al valor que se desprenda de su documentación. El no hacerlo constituye infracción.



Pero la Ley no establece sanción específica alguna ligada a este incumplimiento.

Por el contrario la Ley liga las sanciones a las correcciones valorativas siempre (parece claro aunque la Ley lo podría precisar mejor) que conlleven una mayor deuda tributaria contemplada en su conjunto.

**La sanción es del 15% de estas cantidades con un mínimo:** el doble del que resultaría de aplicar las sanciones anteriores.

Si se impone esta sanción, sobre la base de la misma, no será posible aplicar sanción por infracción grave tipificada con carácter general en la Ley General Tributaria y ligada a dejar de ingresar.

Por el contrario, como ya dijimos, la no aportación de la documentación también podrá ser sancionada como obstrucción o resistencia al ejercicio de las potestades de comprobación por parte de la Administración.

## **IX.- JUICIO CRÍTICO.**

Hasta aquí la exposición, de forma breve y en síntesis, de la nueva regulación de las operaciones vinculadas en sus aspectos sustanciales. Queremos ahora hacer un juicio crítico de ella. Adelantamos que no será positivo, en modo alguno.

La Ley 36/2006 de 29 de noviembre, lleva como título “**medidas para la prevención del fraude fiscal**”. Toda una declaración de principios.

¿Son las operaciones consideradas vinculadas una fuente relevante de fraude fiscal para desplegar ante ellas tanto aparato controlador y represor?. No tenemos datos. ¿Alguien los tiene?. Si es así, ¿se pueden dar a conocer?.



Es obvio que la adecuada y puntual observación del sistema tributario es un valor esencial y es un valor constitucional de primer rango.

Pero claro está que ello se ha de lograr con un respeto a los demás valores de nuestro Ordenamiento Jurídico y siempre, como ha dicho reiteradamente nuestro Tribunal Constitucional, **con un criterio de proporcionalidad.**

Desde esta perspectiva, sin perjuicio de los defectos puntuales de legalidad de la propia Ley y de su Reglamento a los que puntualmente nos referiremos y de la, nos atrevemos a calificarla pésima técnica legislativa con la que una y otra están redactadas y elaboradas a la que también nos referiremos sin perjuicio de lo que ya hemos dicho sobre ella, creemos que este criterio de proporcionalidad y equilibrio no se cumple con carácter general.

**Y no se cumple sobre todo en atención al principio de seguridad jurídica, al de capacidad de pago, al de “lex certa” en relación con las infracciones tributarias y al de eficacia en la aplicación del sistema tributaria y en la exigencia de los tributos.**

**El principio de seguridad jurídica** queda en entredicho por la propia sustitución general del precio por el valor y ser el margen de discrecionalidad a favor de la Administración amplísimo tanto en el control de las operaciones como en la determinación del valor.

**El de capacidad de pago** queda en entredicho, con carácter general, por la sustitución del precio por el valor con independencia de la concurrencia o no, siquiera sea indiciaria, de fraude. Y particularmente con la creación de ficciones de nuevos negocios jurídicos de la mano del llamado ajuste secundario.



**El de “lex certa”** por una pésima tipificación de las nuevas infracciones y sanciones tipificadas y por la misma inseguridad y falta de certeza de sus presupuestos.

**Y el de la eficacia** por el incremento notable de obligaciones a cargo de los contribuyentes y por la tremenda complejidad de los procedimientos de determinación y aplicación de los valores. Y, en definitiva, por el gran número de conflictos procedimentales y procesales que de ello pueden derivarse. Más aún con un sistema de recursos, administrativos y judiciales, colapsado como todo el mundo sabe.

Mención aparte merece **el desarrollo reglamentario de la Ley** con conculcaciones claras, a nuestro modo de ver, **del principio de jerarquía normativa y del principio de reserva de Ley.**

Ocupémonos detalladamente de todo ello.

## **X.- DE LAS POSIBLES INCONSTITUCIONALIDADES DE LA LEY POR QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO.**

La Ley sustituye el precio por el valor y además con el llamado ajuste secundario crea a efectos tributarios nuevos negocios jurídicos y con ello nuevos hechos imposables. Estamos en el terreno tan querido por el legislador tributario (léase Ministerio de Economía y Hacienda) **de las ficciones tributarias.**

El Tribunal Constitucional se ha referido a ellas en no pocas ocasiones y desde la perspectiva del principio de capacidad de pago.

Recojamos estos términos contenidos en el **fundamento octavo** de la Sentencia de 19 de julio de 2000 por la que se declara inconstitucional y nula la



Disposición Adicional cuarta de la Ley 8/1989 de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos:

*“En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima –la lucha contra el fraude fiscal–, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, “en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (STC 221/1992, FJ 4; en el mismo sentido, STC 214/1994; FJ 5, C)). Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada”.*

*“Fingiéndose a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la disposición adicional cuarta de la LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido”.*

A la luz de estas consideraciones la ficción que constituye sustituir los precios por los valores con carácter absolutamente general (¿también cuando suponga una menor tributación considerada en su conjunto?) desligada de toda prueba, por mínima que sea, de fraude y sin que sea posible contemplar el principio de capacidad de pago con referencia a un conjunto de contribuyentes por deber serlo de manera individual, se puede poner en cuestión.

Pero aún más, mucho más diríamos nosotros, se puede poner en cuestión el llamado ajuste secundario en donde las ficciones se trasladan desde



un elemento del negocio, el precio, a éste en su conjunto, desdoblándose el negocio en dos: el celebrado por las partes y el determinado por la Ley. Ciertamente la situación se parece como una gota de agua a otra a la enjuiciada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia reseñada.

Es importante reparar en que el llamado ajuste secundario obliga, para evitar su aplicación, no sólo a declarar los tributos afectados conforme a los valores de mercado sino también a convenir los mismos como precio de las operaciones, llevando mucho más allá los límites impuestos a la libertad de pactos contractuales.

Y también supone una especie de contradicción interna con el ajuste llamémosle primario de carácter bilateral.

Una pregunta por último: ¿constituye infracción grave dejar de ingresar la deuda derivada del ajuste secundario?. Parece que en la parte de la diferencia entre el precio convenido y el valor autodeterminado, sí.

## **XI.- DE LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY POR QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE “LEX CERTA” Y OTROS EN RELACIÓN A LAS NUEVAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS TIPIFICADAS.**

Las nuevas infracciones y sus correlativas sanciones aparecen ligadas con la documentación que los obligados tributarios han de disponer y en su caso exhibir en relación con las operaciones vinculadas que realicen.

Una parte de ella es clara, fácil y precisa, pero otra, la mayor parte ciertamente, no tanto.

En primer lugar, dada la extensión subjetiva y objetiva de las operaciones vinculadas, no será fácil determinar e inventariar todas ellas.





Pero sobre todo no será fácil determinar los criterios que hayan de servir para fijar en cada caso el valor y más aún cuando las referencias hayan de ser externas.

De otro lado, especialmente desde la perspectiva de la culpa, poner en pie de igualdad el carácter incompleto, inexacto o falso de los datos no parece razonable y más bien lleva a la conclusión de que se está configurando claramente la responsabilidad como objetiva.

Desde la perspectiva del principio de proporcionalidad la sanción establecida de 1.500 euros por cada dato se nos antoja excesiva.

Y desde la perspectiva de la prohibición de la doble sanción, es decir del principio “non bis in idem”, parece infringirse con la compatibilidad entre esta sanción y la relativa a la obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria. Problema provocado por la defectuosa tipificación de la infracción que no debería tener como presupuesto la negativa a la aportación sino la ausencia de documentación.

Pero la infracción y sobre todo la sanción correlativa que presenta mayores dudas es la relativa a la inadecuación del valor considerado en la declaración con la documentación correspondiente.

Es esta, ciertamente, la infracción tipificada pero la sanción tipificada no viene ligada a la misma sino a la existencia de correcciones valorativas. Ya esta inadecuación pone de manifiesto, de nuevo, una mala técnica legislativa.

Pero mas allá de ello lo que produce es muchas dudas sobre la propia infracción al venir así configurada la sanción.

Las correcciones valorativas pueden ser realizadas tanto haya o no adecuado su declaración los obligados tributarias a su documentación.



Parece que la infracción solo existirá en el caso de desajuste entre el valor declarado y la documentación obrante (caso harto difícil desde luego) pero ello no se dice.

Pero no puede haber infracción cuando no haya tal desajuste conforme a criterios jurisprudenciales.

De manera oblicua esto mismo parece decir la Ley cuando excluye la imposición de sanción por infracción grave de dejar de ingresar en estos casos (artículo 16 10 4º Ley).

Así parece que sólo cabrá imponer la sanción cuando el contribuyente no se ajuste en su declaración al valor determinado por el mismo (supuesto descartable, salvo error) o bien cuando no disponga de documentación alguna o la de que disponga sea incompleta, inexacta o falsa y además, claro está, haya corrección valorativa.

En estos casos parece que esta sanción suplanta a la relativa a la falta de documentación o a que los datos sean incompletos, falsos o inexactos.

Ello es lo que parece desprenderse de una manera implícita de lo dispuesto en el artículo 16 10 2º de la Ley.

Llegados a este punto fácil es concluir que la tipificación de las nuevas infracciones y sanciones tributarias recogidas en el artículo 16 10 de la Ley no es un paradigma de claridad y precisión.

**En cualquier caso insistimos en la infracción del principio de “lex certa” por la configuración de los presupuestos de las infracciones. Y el perfil claramente objetivo con el que se tipifica la infracción documental supone, en la práctica, prescindir de la culpa.**



No está de más recordar lo también dicho por el Tribunal Constitucional en la Sentencia reseñada, fundamento noveno: "A este propósito basta contrastar la Disposición adicional recurrida con el mandato contenido en el art. 25 CE de la "lex certa" o de taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo "una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica"(STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 A)) y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, "las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa" (STC 116/1993, de 29 de marzo, FJ 3; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 a); en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3))."

## **XII.- POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY POR QUIEBRA DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.**

Como podemos recordar la Ley en el seno del procedimiento de comprobación del valor y en relación con los terceros afectados por el valor determinado distintos del obligado tributario objeto de comprobación impone la **actuación conjunta** en caso de reclamación o recurso contra el mismo (artículo 16 9 2º).

Esta imposición entendemos que es contraria al derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el artículo 24 de la Constitución. Ya veremos, por lo demás, que el Reglamento abunda en ella amén de incurrir en ilegalidad reglamentaria.

Entendemos que, además, esta exigencia es innecesaria pues tanto en vía económico-administrativa como en vía contencioso-administrativa se puede acordar de oficio la acumulación (artículos 37 del R.D. 524/2005, de 13 de mayo y artículo 37 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, respectivamente).



### **XIII.- DE LAS ILEGALIDADES REGLAMENTARIAS.**

En virtud del **principio de jerarquía normativa** ninguna norma reglamentaria puede establecer una regulación contraria a la Ley que desarrolla ni establecer una regulación “ex novo” sin suficiente base en la ley que desarrolla.

En virtud del **principio de reserva de ley** tampoco una norma reglamentaria puede regular materias reservadas a la ley.

Pues bien, a nuestro juicio el Reglamento , en definitiva el Reglamento de la Ley del Impuesto de Sociedades (modificado por el R. Decreto 1793/2008 de 3 de noviembre) incurre en infracciones de uno y otro principio. Ocupémonos de ellas.

#### **A) LA REGLA DE VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS RELATIVA A LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR SUS SOCIOS A LAS SOCIEDADES PROFESIONALES.**

Como ya dijimos el artículo 16 6 del Reglamento establece una regla de valoración en este caso.

Ello, a nuestro modo de ver, constituye una clara ilegalidad reglamentaria por violación, de una parte, del principio de jerarquía normativa ya que ninguna referencia cabe encontrar de ella en la Ley, operando el Reglamento de manera plenamente “ex novo”. Y también por violación del principio de reserva de ley pues insertándose dicha regla en la determinación de la base imponible ésta viene reservada a la Ley.

#### **B) LA INADMISIBILIDAD DE LOS RECURSOS QUE CONTRA EL VALOR DECLARADO PUEDAN INTERPONER ALGUNOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS CUANDO NO ACTÚEN EN COMÚN. EL ARTÍCULO 21 1 DEL RGTO.**



Como podemos recordar la Ley exige la actuación en común y esta exigencia ya la hemos considerado contraria al derecho a la tutela judicial efectiva

Ahora el Reglamento troca esta exigencia por inadmisibilidad de los recursos segundos o ulteriores.

Ello, a nuestro juicio, acentúa la contravención de aquel derecho y además constituye, igualmente, una quiebra del principio de jerarquía normativa por la misma razón expuesta en el apartado anterior.

### **C) LA EXTENSIÓN DEL AJUSTE SECUNDARIO. EL ARTÍCULO 21 BIS DEL REGLAMENTO.**

La Ley circunscribe el llamado ajuste secundario a la parte del ajuste bilateral proporcional a la participación del socio en el capital social.

El Reglamento va más allá extendiendo el ajuste secundario a todo el ajuste bilateral afrontando además su calificación.

Creemos que el Reglamento al actuar así aparte de violar el principio de capacidad de pago por las mismas razones expuestas al analizar la Ley en este punto también viola el principio de jerarquía normativa por lo ya dicho en los apartados anteriores y también el de reserva de ley por lo mismo dicho en el apartado A) anterior al adentrarse aiosamente y sin permiso alguno en el ámbito de la base imponible.

### **D) EL AJUSTE SECUNDARIO. LA MUTACIÓN DE LA FICCIÓN EN PRESUNCIÓN IURIS ET DE IURE.**

El artículo 21 bis del Reglamento establece en su apartado 3: “La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido podrá ser distinta de la prevista en el



apartado 2 anterior, cuando se acredita una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2”.

Con esta disposición parece que se quiere convertir la ficción establecida en la Ley en una presunción “iuris tantum”.

Tal vez el propósito sea salvar las dudas de legalidad que plantea la Ley desde una perspectiva constitucional.

Pero, amén del carácter de “probatio diabólica” de la prueba que se nos ofrece, más aun teniendo en cuenta los “modus operandi” habituales de nuestra Administración Tributaria, una norma reglamentaria no es quien para contravenir y modificar lo establecido en la ley que desarrolla.

Así pues, sin perjuicio de la utilidad que en la práctica pueda prestar la disposición como la que pueda prestar la regla de valoración de los servicios profesionales (la Administración viene obligada a observar sin rechistar las normas reglamentarias), a nuestro juicio, la disposición es igualmente nula por quiebra del principio de jerarquía normativa y del principio de reserva de ley al estar consagrada a la misma el establecimiento de ficciones y presunciones y por tanto las reglas para su desvirtuamiento.

En Sevilla, a 23 de mayo de 2009.

Fdo.- Antonio F. Delgado González  
Doctor en Derecho. Abogado