

# Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 27 de mayo de 2014, rec. 8/2009

**Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Impugnación del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.**

En relación con el régimen de las operaciones vinculadas ordenado por el RD 1793/2008, por el que se modifica el RD 1777/2004 (Rgto IS), el Alto Tribunal anula varias disposiciones a causa del recurso promovido por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

## Fundamentos de derecho

**TERCERO.** Estructura básica de las pretensiones.

... Fundamentalmente la impugnación del Decreto se lleva a cabo por la presunta vulneración de principios constitucionales y sólo de manera excepcional por la infracción de la L.G.T., la Ley del Impuesto de Sociedades y la Ley 30/1992.

Los grandes apartados de la demanda son:

1. El ajuste secundario
2. La documentación exigible
3. El procedimiento de determinación del valor de mercado
4. Las sanciones establecidas
5. Ilegalidad del artículo 21 bis apartados 2 y 3 del Reglamento

**CUARTO.** Análisis del ajuste secundario.

### **A) Dificultad de fijar el valor de mercado**

... Desde la perspectiva material el demandante no llega a formular reproche alguno contra la norma impugnada salvo la onerosidad y dificultad que de ella se deriva. Pero ni la onerosidad reseñada, ni la dificultad que de ella se sigue permiten tachar de ilegal la norma impugnada porque tales cambios se encuentran dentro del ámbito de libre apreciación que al legislador corresponde.

... Sin perjuicio de la incidencia jurídica que, pueda tener en cada caso, la dificultad de fijar el "valor de mercado".

## B) El ajuste secundario

... La problemática específica que las operaciones vinculadas suponen en la fijación de la "base imponible" tiene específico tratamiento en el artículo 16 de la LIS ...

... El artículo 16.1 regula el denominado ajuste primario el cual ha de ser primero unilateral y posteriormente, si es posible, y se dan las circunstancias requeridas para ello, bilateral o correlativo.

Se trata, mediante él, de corregir las desviaciones que en la fijación del valor del mercado puedan producirse, correcciones que habrán de tener, si es posible, una doble dirección: unilateral, primero, y bilateral, después.

Cuando se aprecie que estas desviaciones implican una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada, y se den las circunstancias mencionadas en el apartado segundo del artículo 16.8 de la LIS tendrán lugar las presunciones que en el precepto citado se proclaman, presunciones que por la naturaleza de las cosas, y por el principio antes enunciado, tendrán naturaleza de una presunción "iuris tantum", pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron.

De este modo el artículo 16.8 párrafo segundo no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el artículo 16.1 y 16.8.1...

Hecho el análisis precedente, las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración.

Todo lo dicho comporta la plena legalidad, a nuestro juicio, y en este punto, tanto de la Ley como del Reglamento, y sin perjuicio de ulteriores precisiones derivadas de la propia sistemática del Recurso Contencioso...

**QUINTO.** Sobre la obligación de documentar las operaciones de las sociedades vinculadas.

... Segundo.

### Ausencia de habilitación reglamentaria

... Considera la demandante que las prestaciones personales, y una prestación personal es la obligación de documentación, no debe tener en materia de reserva de ley un ámbito de defensa menor que las prestaciones patrimoniales.

Con independencia del acierto de la demandante al equiparar las obligaciones patrimoniales con las personales a efectos de aplicabilidad del principio de Reserva de Ley, es lo cierto que el Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de julio de 2013 y resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad 3705/2011, propuesta por nosotros acerca de la eventual inconstitucionalidad del mismo artículo 16.2 de la LIS, aunque en relación con el apartado décimo

del mismo precepto, afirma: "la fijación de la documentación que deben mantener las empresas vinculadas" ha de ser objeto de la colaboración reglamentaria...

**TERCERO.** Otros reproches sobre la obligación de documentación.

### **A) Imposible cumplimiento de la determinación del valor de mercado**

La determinación del valor de mercado del bien objeto de la operación puede resultar no fácil. Pero ni estas dificultades, ni el que la obligación de probar ese valor pese sobre el administrado, pueden esgrimirse como motivos de ilegalidad...

### **B) Inseguridad jurídica en la determinación del contenido de la documentación. Incidencia en el artículo 25 de la constitución...**

La relativa ambigüedad de los textos legales no puede considerarse, a la vista de las consideraciones vertidas por el Tribunal Constitucional en la sentencia citada, como infractora de ninguna de las normas invocadas.

### **C) Quiebra del principio de proporcionalidad y de minoración de costes en la determinación de las obligaciones de documentación**

... Podrá parecer gravoso el cambio legislativo introducido en la obligación de documentación de las operaciones vinculadas; podrá sostenerse que es un cambio de regulación no justificado desde el punto de vista de la entidad recurrente; pero no puede negarse que ha sido llevado a cabo por quien está autorizado legalmente para ello según el sistema de fuentes establecido en nuestro Ordenamiento Jurídico...

**SEXTO.** Reproches sobre la vulneración del derecho de defensa.

### **B) Sobre la vulneración del derecho de defensa**

... Con respecto al proyecto reglamentario que preveía en este punto el archivo de las actuaciones y no tener por presentados los correspondientes recursos, el Consejo de Estado concluyó que: En todo caso, parece claro que no puede el reglamento proyectado limitar la posibilidad de recurso en vía administrativa de la liquidación provisional, facultad consagrada como tal en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con carácter general (artículo 213.1: posibilidad de revisión de "los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias") y como objeto de Recurso de Reposición (artículo 222.1) y de reclamación económico administrativa (artículos 226 y 227.2 a), precepto este último que señala de forma expresa como "reclamables" "las liquidaciones provisionales y definitivas". Por ello, deberían eliminarse en el artículo 21, apartado 2, párrafo segundo y apartado 3, párrafo tercero, las referencias al archivo de las actuaciones y a la consecuencia de no tener por presentados los correspondientes recursos en el caso de que no se unifique la vía procedimental escogida por las entidades afectadas.

Si esto era así cuando se "declaraba el archivo" y "no tener por presentados los recursos", lo mismo ha de decidirse si la regulación reglamentaria prevé la inadmisión, resolución que hay que entender equivalente a la rechazada por la Consejo de Estado.

La vulneración legal se encuentra en los textos legales citados en el informe del Consejo de Estado y no en el derecho de defensa.

En este punto, por tanto, el recurso deberá ser estimado, siendo extensivas las consideraciones anteriores a los efectos de la falta de acuerdo sobre nombramiento de perito, también previstas en el Reglamento, y por idéntica razón...

**OCTAVO.** Ajuste secundario. Artículo 21 bis del reglamento.

El artículo 16.8 del LIS, redactado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece..

El artículo 21 bis 2 del Reglamento, según la redacción dada por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, es del siguiente tenor..

Es evidente que entre los textos comparados no existe relación y que el texto reglamentario añade unas presunciones no contenidas en la ley para los supuestos en que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, lo que obliga a su anulación.

Es verdad que a tenor de la interpretación que antes hemos formulado, tanto de la Ley como del Reglamento, las previsiones que en ambos textos se establecen quedan supeditadas a que se grave la renta efectivamente derivada de la operación, lo cual priva de virtualidad, en gran medida, la previsión combatida. Pero lo cierto es que esta previsión carece de cobertura en la Ley por la que habrá de ser anulada, pues en nuestro Derecho Tributario no son posibles los reglamentos independientes, y esta naturaleza tienen las previsiones mencionadas.

Distinta suerte debe correr el apartado tercero del mismo texto legal combatido pues, como al principio hemos razonado, es acorde con los criterios que inicialmente hemos afirmado que han de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones, "gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes"...

### Fallamos

- 1º. Que debemos estimar y estimamos parcialmente el Recurso...
- 2º. Anulamos el último inciso del artículo 21.2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio...
- 3º. Que debemos anular y anulamos el artículo 21 bis 2. a) párrafo segundo del mismo texto legal...
- 4º. Acordamos anular el artículo 21 bis 2. b) párrafo segundo del mismo texto legal que dispone.

