

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054824

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 27 de mayo de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8/2009

(BOE de 30 de julio de 2014)

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Impugnación. Ajuste secundario. Se estima el recurso interpuesto contra el RD 1793/2008, por el que se modifica el RD 1777/2004 (Rgto IS), procediendo la anulación de los siguientes preceptos de esta última norma:

-El art. 21.2. último inciso, que establece: "Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo o ulterior."

-El art. 21 bis 2.a). párrafo segundo del mismo texto legal que proclama: "La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio."

-El art. 21 bis 2.b). párrafo segundo del mismo texto legal que dispone: "La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i).4º. del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo."

[Vid., auto TS, de 8 de febrero de 2011, recurso n.º 8/2009 (NFJ041856), por el que se elevó cuestión de inconstitucionalidad contra parte de la norma aquí impugnada y, STC, n.º 145/2013, de 11 de julio de 2013 (NFJ051487), que lo resolvió].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 33.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.

RD 1777/2004 (Rgto IS), arts. 16, 19, 20, 21 y 21 bis.

PONENTE:*Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo

Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

S E N T E N C I A

Fecha de Sentencia: 27/05/2014

REC.ORDINARIO(c/d)

Recurso Núm.: 8 / 2009

Fallo/Acuerdo:

Votación: 02/04/2014

Procedencia:

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: CBF

Nota:

Impugnación del Real Decreto 1793/08, de 3 de noviembre por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

REC.ORDINARIO(c/d)Num.: 8/2009

Votación: 02/04/2014

Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Vicente Garzón Herrero

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A

TRIBUNAL SUPREMO.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Mayo de dos mil catorce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo número 8/2009 interpuesto por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, representado por el Procurador D. José Luis Ferrer Recuero, bajo la dirección de Letrado y, estando promovido contra el Real Decreto número 1793/2008 de 3 de noviembre, publicado el 18 de noviembre de 2008 en el BOE, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; en cuya casación aparecen, como parte recurrida, la Administración General del Estado, bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por escrito de 16 de enero de 2009 del Procurador D. José Luis Ferrer Recuero, actuando en nombre y representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España se interpuso, ante la Sala III del Tribunal Supremo, Recurso Contencioso-Administrativo contra el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre por entender que la redacción del Capítulo V del Título I del citado texto legal era contraria al ordenamiento jurídico.

Segundo.

Por providencia de 22 de enero de 2009 se admitió el meritado recurso y se requirió a la Administración demandada para que remitiese el expediente administrativo en los términos que establece el artículo 48, ordenándole que practique los emplazamientos previstos en el artículo 49, ambos de la Ley de esta Jurisdicción (Ley 29/1998, de 13 de julio). Se acuerda de oficio, que se anuncie la interposición del presente recurso en el Boletín Oficial del Estado, librándose para ello el correspondiente despacho.

Tercero.

Recibido el expediente administrativo y personada la Administración demandada se acordó, por providencia de 3 de marzo de 2009, entregar el expediente administrativo al procurador recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó por escrito de 3 de abril de 2009.

Cuarto.

Pone de relieve el actor en su demanda que la disposición impugnada tiene su origen en la nueva redacción dada al artículo 16 de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades llevada a cabo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre .

Afirma el recurrente que el nuevo texto legal impone al contribuyente, en las operaciones vinculadas, la aplicación del valor de mercado, modificando así la legislación hasta entonces en vigor que reservaba esta potestad a la Administración, pues era ésta, cuando entendía que los precios de transferencia manejados en las operaciones vinculadas no eran los de mercado, quien procedía a su corrección.

Ello comporta una enorme carga para el recurrente, quien carece de medios para saber cual es el valor de mercado.

Tal circunstancia por la documentación que se requiere comporta un extraordinario cambio en el ámbito sancionador, con respecto a la situación precedente.

Hace también el recurrente una análisis detenido y exhaustivo del ajuste secundario regulado en el artículo 16.8 de la Ley (en su nueva redacción). Considera que en ella se contiene una norma antielusiva y razona acerca de su semejanza con la Disposición Adicional de la Ley de Tasas y Precios Públicos . Esta semejanza y el análisis de la sentencia 194/2000 del TC le llevan a solicitar el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de dicho precepto.

Alude, después, a las obligaciones de documentación introducidas por la Ley 36/2006 y reflejadas en los artículos 16.2 de la Ley, y, 16.6, 17 y siguientes del texto reglamentario, dada la ausencia de especificación sobre el alcance de esos deberes formales y la vulneración de los principios de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, proporcionalidad, y minoración de costes que los artículos 18, 19 y 20 del Reglamento supone.

Con independencia de ello el recurrente insiste en la imposibilidad de que la documentación requerida pueda fijar lo que es el valor normal de mercado.

Pone de relieve el recurrente que el esquema reglamentario concebido a efectos de combatir el ejercicio de las facultades de comprobación de la Administración vulnera el derecho a la tutela judicial consagrado en el artículo 24 de la Constitución . Tal limitación tiene su origen en el artículo 16.9.2º de la Ley lo que le lleva a que se considere la procedencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad sobre este extremo.

Por último, y con respecto al régimen sancionador establecido, estima que se vulnera el principio del "ne bis in idem" por el hecho de considerar compatibles las infracciones previstas en el artículo 16.10 de la LGT con el artículo 203 de la LGT . También plantea la infracción de los principios de Tipicidad y Legalidad en la descripción de las infracciones y sanciones.

Termina suplicando: "Que admitiendo el presente escrito se tenga por presentada y debidamente formalizada la presente demanda contra los artículos del Reglamento del Impuesto de Sociedades (RIS) redactados por el RD 1793/2008 que seguidamente se indican, dictando en su día, previos los trámites legales, sentencia en la que, estimándose este recurso, los declare nulos por aplicación del artículo 62.2 de la Ley 30/1992 , conforme al art. 71.a) de la Ley de la Jurisdicción :

- 1) Art. 16.2 RIS, por ser contrario al principio de legalidad (art. 31.3 CE).
- 2) Arts. 18 , 19 y 20 RIS, por no respetar el principio de legalidad (arts. 31.3 , 53.1 y 97 CE y arts. 29 y 93 LGT).
- 3) Art. 19.1 RIS, letras a, c, d y f, por no respetar el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).
- 4) Art. 20.1 e) RIS, por no respetar el principio de seguridad jurídica ni el de tipicidad penal (arts. 9.3 y 25 CE , respectivamente).
- 5) Arts. 16 , 18 , 19 y 20 RIS, por vulnerar los principios de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y de proporcionalidad (art. 3.2 LGT y 31.1 CE).
- 6) Art. 16.2 e) RIS, por vulnerar el principio de tipicidad penal (art. 25 CE).
- 7) Art. 20.3 RIS, por contrariar el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).
- 8) Art. 20.3 a) RIS, por ser contrario al principio de igualdad y a la interdicción de arbitrariedad (arts. 9.3 y 31.1 CE).
- 9) Art. 20.3 d) RIS, por ser contrario al art. 16, apartados 1 y 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , y también a los arts. 9.3 y 31.1 CE al ocasionar desigualdad y arbitrariedad en su aplicación.
- 10) Art. 18.4 RIS, por contrariar el art. 16.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, al infringir el principio de legalidad, los arts. 29 LGT y 31.3 CE .
- 11) Art. 21.2, segundo párrafo, por ser contrario al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).
- 12) Art. 21.3 RIS, por contrariar el art. 16.9.2º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , y también el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).
- 13) Art. 21.5 RIS, por infringir el principio de igualdad (art. 31.1 CE).
- 14) Art. 20.3 RIS, por infringir el art. 25 CE y el art. 8 g) LGT , en materia de legalidad y tipicidad penal.
- 15) Art. 19.3 RIS, por violentar los principios de legalidad penal, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad (arts. 9.3 y 25 CE , 8 g. LGT y 129.3 Ley 30/1992).
- 16) Art. 20.4 RIS, por contrariar los principios de legalidad penal, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad (arts. 9.3 y 25 CE , 8 g LGT y 129.3 Ley 30/1992).
- 17) Art. 21 bis RIS, apartado 2, por resultar contrario a los principios de capacidad económica (art. 31.1 CE) y tipicidad penal (art. 25 CE); por contrariar los principios de legalidad (art. 31.3 CE y 8 a LGT); por ser contrario al art. 16.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ; y, por último, por no respetar el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).
- 18) Art. 21 bis RIS, apartado 3, por no cumplir el principio de reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE y 8 a LGT)."

Quinto.

Por diligencia de ordenación de 2 de abril de 2009 se tuvo por formulada la demanda y se dio traslado al Abogado del Estado para que la contestara, lo que hizo por escrito de 12 de mayo de 2009. En ella el Abogado del Estado analizó los puntos fundamentales de la demanda en lo referente: 1) A la imposibilidad de fijar qué sea el valor de mercado. 2) El ajuste secundario del apartado 8 del artículo 16 del TRLIS. 3) Las obligaciones de documentación. 4) Los supuestos de ilegalidad que introduce el Real Decreto 1793/08 , de un lado, en relación con los principios de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, proporcionalidad y minoración de costas, y, de otro, con la determinación de las conductas infractoras y las susceptibles de sanción. 5) Finalmente, analiza, también la argumentación sobre la hipotética vulneración del derecho de defensa de los interesados derivado de la regulación de la comprobación de valores.

Termina suplicando que se desestime la demanda sin plantear cuestión de inconstitucionalidad.

Sexto.

Por diligencia de ordenación de 13 de mayo de 2009 se dio traslado al demandante para conclusiones por plazo de 10 días, lo que efectuó por escrito de 28 de mayo de 2009. En este escrito insiste en los puntos que constituyen el fundamento de la demanda. Idéntica posición, de modo esquemático, es también mantenida por el Abogado del Estado en su escrito de junio de 2009.

Séptimo.

Por diligencia de 25 de junio de 2009 quedan los autos pendientes para señalamiento, lo que se efectuó por providencia de 15 de diciembre de 2009 fijado para votación y fallo el 14 de abril de 2010.

Por providencia de 26 de julio de 2010 se accede a oír a las partes por plazo de 10 días sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 en la redacción dada por la Ley 36/2006 en los siguientes términos: "a) El artículo 16.8.2º del Real Decreto Legislativo 4/2004, al regular el ajuste secundario establece una previsión que pudiera constituir una presunción <<iuris et de iure>> que, si es contraria a la realidad, supondría un gravamen de una capacidad económica inexistente lo que resultaría contraria al artículo 31.1 CE .

b) El artículo 16.9.2º de la misma Norma con rango de ley, al regular el procedimiento de impugnación del valor de mercado fijado y obligar a que se haga de forma conjunta, pudiera estar estableciendo un litisconsorcio activo necesario contrario al artículo 24 CE en cuanto garantiza el derecho de defensa.

c) El artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, al establecer la correspondiente infracción y sanción relacionada con el incumplimiento del deber de aportación de documentación, puede suscitar dudas sobre su constitucionalidad, por infracción de los principios de reserva de ley y de tipicidad, como consecuencia de:

1º.- No incorporar criterio alguno en la propia norma legal que delimite el ámbito de la obligación de documentación, cuyo incumplimiento constituye un tipo de infracción tributaria.

2º.- La indeterminación en la propia Ley de los conceptos <<datos>> y <<conjuntos de datos>> que configuran el ámbito objetivo del tipo de infracción de que se trata.

3º.- La indeterminación del sujeto infractor, en función del incumplimiento de la obligación de documentación, pudiera ser contraria al artículo 25 de la CE en cuanto garantiza el principio de <<lex certa>> en la tipificación de conductas constitutivas de infracción tributaria."

Octavo.

El Abogado del Estado evacuó dicho trámite por escrito de 24 de septiembre estimando innecesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

El recurrente, por su parte, estima que es procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con respecto al artículo 16.8.2º, 16.9.2º y 16.10 en la redacción dada al Real Decreto Legislativo 4/2004 por la Ley 36/2006.

Finalmente, el Ministerio Fiscal considera procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con respecto a 2º y 10º del mencionado artículo 16, no siéndolo los demás.

Noveno.

Por auto de 8 de febrero de 2011, esta Sala acuerda elevar la cuestión de inconstitucionalidad de los apartados 2º y 10º del artículo 16 del TRLIS 4/2004 por su inadecuación con el artículo 25.1 de la Constitución .

Décimo.

El 11 de julio de 2013 se dictó sentencia desestimatoria por el Pleno del Tribunal Constitucional en la cuestión de inconstitucionalidad número 3705/2011 promovida por esta Sala.

UNDÉCIMO.- Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 2 de abril pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal, continuándose la deliberación en sucesivas sesiones hasta el día 20 de mayo.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

ANTECEDENTES

Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el Procurador D. José Luis Ferrer Recuero, actuando en nombre y representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, el Real Decreto número 1793/2008 de 3 de noviembre, publicado el 18 de noviembre de 2008 en el BOE y por el que se modifica el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Segundo.**PETICIONES FORMULADAS EN LA SUPLICA DE LA DEMANDA**

Se solicita la nulidad de los siguientes artículos por aplicación del artículo 62.2 de la Ley 30/1992, conforme al artículo 71.a) de la Ley de la Jurisdicción:

- 1) Art. 16.2 RIS, por ser contrario al principio de legalidad (art. 31.3 CE).
- 2) Arts. 18, 19 y 20 RIS, por no respetar el principio de legalidad (arts. 31.3, 53.1 y 97 CE y arts. 29 y 93 LGT).
- 3) Art. 19.1 RIS, letras a, c, d y f, por no respetar el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).
- 4) Art. 20.1 e) RIS, por no respetar el principio de seguridad jurídica ni el de tipicidad penal (arts. 9.3 y 25 CE, respectivamente).
- 5) Arts. 16, 18, 19 y 20 RIS, por vulnerar los principios de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y de proporcionalidad (art. 3.2 LGT y 31.1 CE).
- 6) Art. 16.2 e) RIS, por vulnerar el principio de tipicidad penal (art. 25 CE).
- 7) Art. 20.3 RIS, por contrariar el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).
- 8) Art. 20.3 a) RIS, por ser contrario al principio de igualdad y a la interdicción de arbitrariedad (arts. 9.3 y 31.1 CE).
- 9) Art. 20.3 d) RIS, por ser contrario al art. 16, apartados 1 y 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y también a los arts. 9.3 y 31.1 CE al ocasionar desigualdad y arbitrariedad en su aplicación.
- 10) Art. 18.4 RIS, por contrariar el art. 16.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, al infringir el principio de legalidad, los arts. 29 LGT y 31.3 CE .
- 11) Art. 21.2, segundo párrafo, por ser contrario al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).
- 12) Art. 21.3 RIS, por contrariar el art. 16.9.2º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y también el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).
- 13) Art. 21.5 RIS, por infringir el principio de igualdad (art. 31.1 CE).
- 14) Art. 20.3 RIS, por infringir el art. 25 CE y el art. 8 g) LGT, en materia de legalidad y tipicidad penal.
- 15) Art. 19.3 RIS, por violentar los principios de legalidad penal, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad (arts. 9.3 y 25 CE, 8 g. LGT y 129.3 Ley 30/1992).
- 16) Art. 20.4 RIS, por contrariar los principios de legalidad penal, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad (arts. 9.3 y 25 CE, 8 g LGT y 129.3 Ley 30/1992).
- 17) Art. 21 bis RIS, apartado 2, por resultar contrario a los principios de capacidad económica (art. 31.1 CE) y tipicidad penal (art. 25 CE); por contrariar los principios de legalidad (art. 31.3 CE y 8 a LGT); por ser contrario al art. 16.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y, por último, por no respetar el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).
- 18) Art. 21 bis RIS, apartado 3, por no cumplir el principio de reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE y 8 a LGT).

Tercero.**ESTRUCTURA BÁSICA DE LAS PRETENSIONES**

El artículo 33.1 de la Ley Jurisdiccional establece: "Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición."

Ello implica que el órgano jurisdiccional tiene una doble limitación al decidir recursos de la naturaleza del ahora examinado. De un lado, las pretensiones formuladas por el demandante, de otro, los motivos alegados.

No le es posible al órgano jurisdiccional decidir sobre motivos no planteados, ni acerca de pretensiones no formuladas.

Por eso, es muy importante expresar, ya desde el inicio, cuales son los motivos alegados contra la disposición impugnada, pues si bien las pretensiones formuladas son de gran generalidad como puede comprobarse por su lectura, no sucede lo mismo con los motivos alegados que tiene un contenido mucho más específico.

En cualquier caso, conviene subrayar, y como puede observarse por la lectura de la súplica de la demanda, que 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

Cada uno de estos grandes grupos de cuestiones que son objeto de tratamiento en la demanda y que son examinados y criticados desde diversos puntos de vista, serán objeto de nuestro análisis.

Cuarto.

ANÁLISIS DEL AJUSTE SECUNDARIO

A) DIFICULTAD DE FIJAR EL VALOR DE MERCADO

Comienza el demandante poniendo de relieve la extraordinaria dificultad que supone para los administrados fijar el valor de mercado. Pone de manifiesto el cambio de criterio que supone la legislación actual respecto de la anterior, circunstancias de las que parece deducirse la ilegalidad de la norma impugnada.

Sin negar la verdad de tales afirmaciones es evidente que de las circunstancias mencionadas no puede inferirse conclusión relevante contra la legalidad de la disposición impugnada, pues en sí misma no conforma motivo de ilegalidad alguno, ya que el cambio de criterio establecido se integra en la libertad de apreciación que al legislador corresponde debiendo los administrados tener que soportar los efectos que de esa apreciación legislativa se derivan.

Téngase en cuenta que el sistema de fuentes establecido en nuestro derecho consagra la prevalencia de la ley (supeditada a la Constitución), y, posteriormente, el reglamento. La norma que establece el deber de los administrados de fijar, en las operaciones vinculadas que lleven a cabo, el valor de mercado tiene el rango formal de ley desarrollada por un precepto reglamentario, lo que excluye desde el punto de vista formal crítica alguna a los textos que consagran el deber de "fijación del valor de mercado" por los administrados.

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.

En consecuencia, las quejas analizadas, acerca del desplazamiento hacia los administrados del deber de fijar el "valor de mercado", que en la legislación anterior correspondía a la Administración, carecen de relevancia jurídica en lo atinente a la legalidad de las normas impugnadas, sin perjuicio de la incidencia jurídica que, pueda tener en cada caso, la dificultad de fijar el "valor de mercado".

B) EL AJUSTE SECUNDARIO

Superada esta inicial dificultad, el recurrente analiza el ajuste secundario, bajo los siguientes parámetros:

Funcionamiento y valor del ajuste secundario conforme a la LIS. Fundamento del ajuste secundario como norma antielusión Antecedente del artículo 16.8 de la LIS en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos . Sugerencia sobre la conveniencia de plantear cuestión de constitucionalidad.

Nuestro auto de 8 de febrero de 2011 rechazó plantear la cuestión de inconstitucionalidad con respecto al artículo 16.8.2 de la LIS , que es el texto en que se regula el ajuste secundario.

Entendemos que el ajuste secundario regulado en dicho precepto no puede ser interpretado de modo separado y aislado sino que ha de serlo en el contexto legal en que está inserto.

Ello nos obliga a precisar la naturaleza de la norma reguladora del ajuste. A tal efecto observamos que el mismo se regula en el Título IV dedicado a la "Base imponible", Título que carece de nuevas divisiones en capítulos o secciones.

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 .

Este artículo se abre con el siguiente rótulo: "Operaciones Vinculadas". El apartado 1 establece: "1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones

valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva."

Es importante subrayar que este precepto, en el párrafo segundo del apartado segundo, afirma que la valoración administrativa no determinará "una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas que la hubiere realizado".

El apartado primero del artículo 16.8, como el propio recurrente reconoce, consagra el mismo principio al afirmar: "En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la "naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia".

Los problemas se suscitan por el contenido del párrafo segundo de este apartado cuando establece: "En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad."

No es dudoso que la cláusula "en particular ..." con que se inicia el citado apartado implica una concreción de lo reseñado en el párrafo primero.

Por tanto, la previsión contenida en el párrafo segundo del apartado 8 del artículo 16, no ha de entenderse como un precepto autónomo sino como un precepto acorde con el citado 16.1. El artículo 16.8 primero no es una excepción a la regla que el artículo 16.1 contiene. Regla que, como hemos indicado, consiste en que la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la "renta derivada de la operación para las personas que la realizaron".

Todo lo precedente significa que 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. La específica previsión contenida en la norma del artículo 16.8 párrafo segundo y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurren las circunstancias que allí se contemplan, y, naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume.

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. De la Ley 43/95 con la modificación introducida en 2007 porque no hace más que reflejar en el artículo 16.8 de la LIS el principio de calificación que a la Administración corresponde y que está reconocido en nuestro ordenamiento en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, sin que resulten aplicables los reproches formulados a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos al no tener la Disposición ahora enjuiciada la

naturaleza inexorable que aquella tenía de presunción "iuris et de iure" y al ser la presunción que en el artículo 16.8 de la Ley 43/95 se establece, así como en la disposición reglamentaria impugnada y pese a su apariencia, una clara naturaleza de "presunción iuris tantum".

Por lo que hace al reglamento es claro que el contenido literal del apartado tercero del artículo 21 bis demuestra la naturaleza "iuris tantum" de la presunción que en él se enuncia. El reproche sobre el exceso de su contenido respecto a lo dispuesto en la ley y su carencia de cobertura es evidente que desaparece con la interpretación y alcance que hemos dado a la ley en el punto debatido.

Las presunciones que el artículo 21 bis 2 establece no establecidas expresamente en la ley no han sido objeto de específica impugnación en este apartado lo que aconseja omitir su análisis ahora, y que haremos después. Con independencia de ello, no ofrece dudas, en virtud de todo lo dicho, que están sujetas al régimen reseñado de gravamen de rentas realmente obtenidas por los intervinientes y que, por tanto, en su caso, corresponderá la prueba acerca de la efectiva transferencia real de rentas a quien afirme que éste se ha llevado a cabo en sentido distinto al fijado contablemente, siendo posible la prueba en contrario como claramente se infiere del apartado tercero.

Quinto.

SOBRE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR LAS OPERACIONES DE LAS SOCIEDADES VINCULADAS

Constituye este otro de los grandes temas que la demanda plantea y al que nos referíamos en el Fundamento Tercero.

Primero.

Dentro del apartado enunciado la entidad demandante plantea las siguientes cuestiones: Estado de la cuestión con anterioridad a la Ley 36/2006, en contraste con lo que establece el artículo 16.2 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Además, se pone de relieve las claras diferencias que en el punto analizado existen entre Ley y Reglamento con las Normas de la OCDE y de la Unión Europea que la Exposición de Motivos de la Ley pretende que son referencia en la materia.

Sin negar las diferencias que la demanda pone de relieve en el extremo que ahora se analiza es lo cierto que pocas son las consecuencias, en lo referente a la legalidad de la disposición impugnada, que de estas circunstancias pueden inferirse de modo directo, y ello sin olvidar que el Real Decreto Ley 6/2010 de 9 de abril y el Real Decreto 897/2010 de 9 de julio, dictado estando en trámite este recurso, han modificado, tanto subjetiva como objetivamente, el ámbito de la obligación de documentación cuyo alcance ahora se cuestiona. La modificación legal mencionada tiene un claro efecto en las alegaciones que se formulan, atenuando notablemente los efectos perjudiciales que a la norma impugnada se imputan, sobre todo si se tiene presente que tales disposiciones retrotraen sus efectos favorables a los periodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009, que es, precisamente, la entrada en vigor de la disposición impugnada, en punto a la documentación, a tenor de su Disposición Transitoria Tercera.

Segundo.

AUSENCIA DE HABILITACIÓN REGLAMENTARIA

La esencia del razonamiento de la entidad demandante en el punto ahora examinado es que la habilitación genérica, precisamente por genérica, de la Disposición Final Cuarta de la LIS y del artículo 16.2 de la Ley 43/95 es insuficiente, pues el principio de Reserva de Ley (también aplicable a las obligaciones formales) no consiente una regulación reglamentaria a la que la norma con rango de ley no haya dado las pautas pertinentes. 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.

Probablemente la demandante tampoco niega este aserto del Tribunal Constitucional, lo que sostiene es que la ley debió dar pautas sobre el alcance de esa documentación. A la vista del contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional citada y referida a la incidencia de este punto en materia sancinadora, aspecto en el que las prevenciones deben extremarse, no es dudoso que al señalar la ley el ámbito subjetivo de las personas obligadas a mantener a disposición de la Administración la documentación requerida y los elementos objetivos que

determinan cuando una operación es vinculada, pocas dudas pueden sostenerse sobre la legalidad reglamentaria en relación con el alcance de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas.

Por tanto, definidos el elemento subjetivo de la vinculación, así como el objetivo y proclamada la necesidad de la colaboración reglamentaria, es vista la imposibilidad de estimar la alegación formulada.

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.

No puede olvidarse que la opción efectuada proviene del legislador, quién está habilitado para ello, y que, por lo demás, la referencia al valor de mercado se contempla en otros textos legales, artículo 57.1 c) y d) de la LGT .

B) INSEGURIDAD JURÍDICA EN LA DETERMINACIÓN DEL CONTENIDO DE LA DOCUMENTACIÓN. INCIDENCIA EN EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN

Por ello se solicita la anulación de los artículos 19.1 a), c), d) y f) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , pues se entiende que las expresiones "generales" y "relevantes" que en esos textos se utilizan son excesivamente ambiguas.

Es evidente que tal pretensión no puede ser acogida pues las "descripciones generales" que dichos preceptos mencionan así como la "información relevante" que en ellos se requiere no pueden ser tachados de ilegales.

General según el diccionario de la RAE significa: "Común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente."; "Relevante" según el mismo texto es: "Sobresaliente, destacado".

No pueden aceptarse ninguno de los reproches formulados si se tiene presente que los vocablos tachados son una concreción, determinación y adjetivación de los términos "descripción" e "información" lo que excluye la ambigüedad que se alega, contrariamente a lo que se afirma.

En cualquier caso, parece evidente que ni el artículo 9.3 de la Constitución , ni el artículo 62.2 de la Ley 30/92 , que son los textos que se esgrimen contra el precepto citado, son título para la anulación pretendida.

El artículo 9.3 de la Constitución afirma: "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos."

El artículo 62.2 de la Ley 30/1992 afirmaba: "También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales."

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

Ha de insistirse al analizar esta alegación, así como la precedente, en la influencia que en la cuestión planteada tiene el Decreto Ley 6/2010 y el Decreto 897/2010 a que antes nos hemos referido, y que al excluir determinados sujetos del régimen jurídico aquí impugnado así como a algunas operaciones inicialmente comprendidas, privan en gran medida de fuerza la invocación efectuada, pues al limitar su alcance los reproches pierden la importancia que inicialmente tenían..

La vulneración del principio de proporcionalidad es de difícil apreciación cuando son normas generales a las que se reprocha que incurran en el vicio denunciado, pues es en los supuestos concretos de aplicación de las normas donde el principio invocado tiene su campo propio de actuación.

No parece que la documentación exigida en las normas reglamentarias impugnadas contengan el grado de desproporción que provocaría su anulación, sobre todo si se tiene en cuenta que son casi transcripción de los textos que se citan como referencia de la regulación que se establece en la Exposición de Motivos.

Insistimos: 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.

Los reproches alegados de modo abstracto, contra las normas no pueden prosperar. Su campo de actuación será el de los casos específicos y a la vista de las circunstancias que en cada caso concurren.

D) ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD. IMPOSIBILIDAD MATERIAL DE EFECTUARLO EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS REGLAMENTARIAMENTE

Volvemos a insistir en lo que ya hemos dicho. La limitación del ámbito de aplicación del Decreto impugnado como consecuencia del Decreto Ley 6/2010 y del Decreto 897/2010. Las especificaciones del Reglamento, a efectos de precisar lo que son operaciones comparables, no merecen reproche. Las eventuales infracciones que se deriven de la aplicación del Reglamento, tienen mucho que ver con las situaciones concretas, pero son difícilmente apreciables desde una perspectiva general, y desde luego la entidad recurrente no ofrece, desde el punto de vista litigioso abstracto, argumentos específicos acreditativos de esa imposibilidad denunciada, imposibilidad que se mueve, como casi todo el recurso, en el plano genérico de crítica al texto legal, artículo 16 de la L.I.S ., y que sirve de cobertura al Decreto impugnado, pero sin atacar el específico contenido del Reglamento que es la norma impugnada.

E) ARBITRARIEDAD, DESIGUALDAD E INGERENCIA EN LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

En este apartado el mecanismo crítico que se utiliza es el del hipotético mal uso que de facultades genéricas conferidas por la ley haga la Administración. Otra vez hemos de contestar que la técnica reglamentaria podrá ser defectuosa y criticables, pero no es posible tacharla de inconstitucional. El mal uso que de esas facultades haga la Administración es evidente que es cuestión que habrá de ser corregida en la situación concreta en que ese mal uso se produzca, pero, desde luego, no en abstracto.

La imperfección que el Reglamento contiene según la entidad recurrente en el artículo 20.3 , al no exigir documentación acreditativa del análisis de comparabilidad efectuado, que está en la base del sistema, lo que en su lógica representa una prueba más de la falta de coherencia del sistema, y que es alegada como motivo de anulación del reglamento impugnado, no puede ser estimada.

Sin perjuicio de reconocer, otra vez, que la coherencia del sistema establecido no es modélica, no puede negarse que son dos cosas distintas, el análisis de comparabilidad, que necesariamente ha de efectuarse por la propia lógica de las cosas, y la obligación de documentar ese análisis de comparabilidad, que, en este caso, no se exige. Esta no exigencia documental, que favorece a los destinatarios de la norma, no puede afirmarse que constituye una infracción que haga ilegal al Reglamento.

Tachar al Reglamento de desproporcionado, discriminatorio y arbitrario por el hecho de limitar la obligación de documentar operaciones tanto a los sujetos en régimen de estimación objetiva como a las sociedades de profesionales, y ello si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del Reglamento, nos parece carente de justificación pues introduce un beneficio de "no documentación" que no es censurable desde la perspectiva de la recurrente.

Tampoco parece aceptable la crítica que se efectúa a la documentación que "no se exige" a las sociedades profesionales y sí a otras entidades.

Este tratamiento favorable en materia de documentación de las sociedades profesionales que el autor del Reglamento otorga, en uso de su discrecionalidad, no puede ser considerado, y por este sólo hecho, una discriminación carente de fundamento.

De otra parte, la afirmación referente a que con el método propuesto el legislador pretende imponer un determinado régimen de distribución de beneficios a las sociedades profesionales no es asumible pues el régimen documental establecido en favor de estas entidades es facultativo y pueden declinar el régimen especial, lo que impediría el éxito del plan que se atribuye al legislador.

F) ASPECTOS TEMPORALES DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN, SUBORDINACIÓN EN UNA ORDEN MINISTERIAL

Es manifiesto que al dirigirse esta alegación contra una norma futura rebasa los límites objetivos en que este proceso se desarrolla, razón por la que la mencionada alegación ha de ser desestimada, sin perjuicio de que en su día se esgriman los recursos legales que se estimen oportunos frente a la disposición que se dicte.

Sexto.**REPROCHES SOBRE LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA****A) PREÁMBULO**

En la demanda se reconoce que la regulación cuestionada se corresponde, en general, con la prevista en el artículo 16.9.2º de la L.I.S . sin perjuicio de las precisiones que luego analizaremos.

De este modo, y como en tantas otras ocasiones en el examen de este recurso, el problema se plantea en términos constitucionales, puesto que sólo la inadecuación de la Ley desde el punto de vista constitucional arrastraría la ilegalidad del Reglamento.

En realidad, esta problemática ya quedó resuelta para nosotros en el Auto de 8 de febrero 2011 pues el precepto ahora examinado no fue objeto de dudas sobre su constitucionalidad.

Singularmente, el Reglamento prevé una suerte de "recurso común" tanto para los casos de reclamación de varios interesados como de nombramiento de perito, si no se alcanzase ese acuerdo de recurso y

nombramiento común se tramitará la primera reclamación de las presentadas inadmitiéndose las restantes, lo que para el recurrente constituye un atentado al derecho de defensa.

La exclusión de las garantías que el artículo 21.3 del Reglamento establece para los supuestos en que intervienen no residentes, es otro de los puntos en que el recurrente considera que el Reglamento impugnado es ilegal.

Varias son, por tanto, las cuestiones dignas de examen que este apartado merece: a) De un lado, el efecto de la inadmisión de las reclamaciones ulteriores presentadas que el Reglamento introduce. b) De otra parte, cual es el efecto de tener que nombrar un único perito. c) Además, la posibilidad de acudir a los medios de comprobación del valor previstos en el artículo 57 de la LGT, y d) Finalmente, valoración del acuerdo amistoso previsto para los supuestos en que concurra un no residente.

B) SOBRE LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA

En nuestro Auto de 8 de febrero de 2011 entendimos que no se producía infracción del derecho de defensa con relevancia constitucional por el hecho de exigir el nombramiento de un "perito común" y de un "recurso común" a todos los interesados por la elemental consideración de que tales decisiones se adoptan en el procedimiento administrativo, que, por otra parte, se inserta en el procedimiento general de inspección.

Con independencia de ello y 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.

C) SOBRE LOS MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALOR

Ninguna censura merece, sin embargo, el hecho de que el Reglamento introduzca como uno de los medios para fijar el valor de mercado el de la "comprobación de valor", pues dicho mecanismo es complementario o suplementario de los métodos de valoración previstos en el artículo 16.4 de la LIS.

D) ALCANCE DEL ARTÍCULO 21.3 DEL REGLAMENTO Y SU INAPLICACIÓN A NO RESIDENTES

El reproche que ahora se dirige al Reglamento se sustenta en que el precepto de la ley del que trae su causa la norma reglamentaria abre la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario disconforme con la liquidación provisional que practique la Administración como consecuencia de la corrección valorativa. En cambio, el reglamento lo limita para los casos en los que "haya sido necesario comprobar el valor de los bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria".

Si en el punto analizado el Reglamento es más restrictivo que la Ley es claro que habrá de ser interpretado a la luz del texto legal de mayor rango normativo, pues es ésta, la Ley, quien marca las pautas de interpretación del Reglamento, y no éste las de aquélla, que es lo que parece entender la recurrente.

Finalmente, la exclusión del procedimiento regulado en el artículo 21 a los no Residentes y Establecimientos Permanentes que contempla el apartado 5 párrafos 1 y 2 no parece que puede ser tachada por este sólo hecho de ilegal, ya que la condición de "no residente" puede inicialmente justificar ese diferente tratamiento, así como la aplicabilidad de un Tratado o Convenio que resulte invocable para los Establecimientos Permanentes. El propio recurrente así lo afirma en su demanda: "... como consecuencia de un tratamiento procedimental dispar ... se acarreará un trato desfavorable para el residente en relación con el no residente. Pero la cuestión puede enfocarse desde el punto de vista opuesto: si se considera que el artículo 21 RIS habilita una serie de garantías procedimentales para las partes implicadas en un procedimiento de corrección valorativa de precios de transferencia, resultará que cuando un sujeto sea no residente quedará marginado de su aplicación. Se mire como se mire, parece que la regulación objeto de comentario no escapa a la vulneración del principio de igualdad (artículo 31.1 CE).".

Es decir, el planteamiento de la entidad recurrente, que es el descrito, no ofrece datos, en abstracto, para pronunciarse sobre la ilegalidad que, reiteramos, en abstracto se solicita.

Ello sin perjuicio de lo que resulte a la vista de las circunstancias específicas que en cada caso concurren. No es apreciable, por tanto, la ilegalidad demandada.

Séptimo.

INFRACCIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN EL DERECHO SANCIONADOR

Hay que precisar que todas las alegaciones que en este punto se efectúan contra el Reglamento tienen su raíz en las insuficiencias y vulneraciones constitucionales que se imputan a la Ley 43/95 modificada por la Ley 36/2006 que es lo que sirve de cobertura de aquél.

La sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de julio de 2013 ha resuelto prácticamente el conjunto de problemas que dentro de este apartado la entidad recurrente planteaba.

De un lado, porque el Tribunal Constitucional valora las tachas de inconstitucionalidad que contra la ley se formulaban rechazándolas. De otra parte, porque admite la colaboración reglamentaria prácticamente sin límites. Ello comporta el rechazo de las alegaciones que en este punto han sido formuladas, y en concreto la petición de ilegalidad del artículo 19 y 20.3 del Reglamento.

Además, conviene precisar, y derivado de lo anterior, que las dudas sobre las ambigüedades e imperfecciones en que el Reglamento incurre habrán de ser resueltas en los procesos en los que los textos legales ambiguos e imperfectos sean aplicados, y no en abstracto que es lo que en el recurso que examinamos se afirma.

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: "En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes- entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad."

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: "En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento: a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo."

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".

Noveno.

COSTAS

De todo lo razonado se infiere la necesidad de estimar parcialmente el recurso y sin que de los actuado se aprecien méritos suficientes para hacer una expresa imposición de las costas, en virtud de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

1º.- Que debemos estimar y estimamos parcialmente el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el Procurador D. José Luis Ferrer Recuero, actuando en nombre y representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España , contra el Real Decreto número 1793/2008 de 3 de noviembre, publicado el 18 de noviembre de 2008 en el BOE, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

2º.- Anulamos el último inciso del artículo 21.2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que establece: "Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibles el segundo o ulterior."

3º.- Que debemos anular y anulamos el artículo 21 bis 2. a) párrafo segundo del mismo texto legal que proclama: "La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio."

4º.- Acordamos anular el artículo 21 bis 2. b) párrafo segundo del mismo texto legal que dispone: "La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i).4º. del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo."

5º.- Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

6º.- Se desestima el recurso en lo demás y publíquese en el BOE.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández Montalvo

D. Manuel Vicente Garzón Herrero D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón D. Juan Gonzalo Martínez Micó

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma 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.