



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“Los ajustes por Operaciones Vinculadas y su aplicación”  
**D. Francisco Mellado Benavente**  
Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)

---

**“LOS AJUSTES POR OPERACIONES VINCULADAS Y SU APLICACIÓN”**

En mi breve exposición, voy a referirme fundamentalmente al “ajuste secundario” en las operaciones vinculadas.

Antes, me gustaría señalar que la reforma de la regulación de las operaciones vinculadas iba dirigida, como todos conocemos, a las operaciones internacionales. Sin embargo, esta regulación se ha trasladado en bloque a las operaciones vinculadas internas, con los problemas que eso conlleva para la mayoría de las empresas españolas.

Actualmente, según el Instituto Nacional de Estadística, hay alrededor de 1.200.000 empresas, quizás en el 2010 debido a la crisis económica habrá menos. Haciendo un cálculo no muy científico, con un administrador por sociedad, dos socios como mínimo, un pariente de media vinculado a la sociedad, nos encontramos con más de 4.000.000 de operaciones vinculadas, que como son bilaterales y deben documentarse por ambas partes, tenemos a más de 5 millones de contribuyentes involucrados, y más de 10.000.000 millones de obligaciones de documentación a llevar, ello solo en operaciones vinculadas internas. Me parece que para esto no se pensó la nueva regulación de las operaciones vinculadas, creando una fiscalidad indirecta exagerada y desproporcionada, máxime en los tiempos que corren de profunda crisis económica y empresarial.

Dicho esto, en los dos minutos que me quedan, voy al “ajuste secundario” en las operaciones vinculadas:

Estoy de acuerdo en casi todo lo que ha dicho Juan Carlos López-Hermoso. Ya existe una corriente de opinión, que va ganando espacio, que afirman sin bagajes que el artículo 16.8 de las Ley del Impuesto sobre Sociedades, y sobre todo el artículo 21 bis del reglamento del impuesto, pueden ser inconstitucional y además que el artículo 21.bis del reglamento es ilegal. Sobre esta cuestión, entiendo que ha sido consciente, en cierta medida la Administración, por ello se ha introducido el sorprendente párrafo 3º (“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 acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2.*”), esto supone convertir esta calificación en una presunción iuris tantum, y no una “ficción legal” o una presunción “iuris et de iure”, motivo este que llevó a declarar hace unos años por el Tribunal Constitucional la inconstitucionalidad de la célebre Disposición Adicional Cuarta de la ley de Tasas y Precios Públicos de 1988; lo que establecía esta Disposición Adicional es muy semejante a lo que dicen estas normas respecto al ajuste secundario, gravando una misma operación dos veces por impuestos diferentes. No me consta si se ha interpuesto el recurso de inconstitucionalidad, pero siempre se puede interponer en un asunto concreto la cuestión de inconstitucionalidad.

En cuanto a la ilegalidad del artículo 21.bis del reglamento, creo que está clara; el artículo 21 bis está dando lugar al nacimiento de hechos imposables nuevos. Y para esto existe una reserva de Ley conforme al artículo 8.a) de la Ley General Tributaria. Solo por una



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“Los ajustes por Operaciones  
Vinculadas y su aplicación”

**D. Francisco Mellado Benavente**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)

---

norma con rango formal de Ley se pueden establecer nuevos hechos imponibles, por ello se introduce este párrafo 3º del artículo 21, para intentar convertir esto en solo una presunción iuris tantum, cuestión para la que si estaría habilitado un reglamento. Si esto fuera una presunción iuris de iure no estaría facultado el reglamento, porque el 8.a) de la Ley General Tributaria también le exige que sea una ley formal para establecer presunciones iuris de iure.

Esto es un problema que queda ahí planteado y no sabemos cómo terminará.

Otra de las cuestiones que quería plantear en cuanto al ajuste secundario, es qué ocurre cuando la relación no está definida entre socio-sociedad directamente. Entiendo que el artículo 16.8 de la Ley y el artículo 21 bis del Reglamento se está refiriendo a la relación directa socio-sociedad, no a las relaciones indirectas. Pues aquí no ha dicho nada el reglamento, y no lo ha dicho, no porque le haya faltado tiempo, la ley es del 2006 y los reglamentos dos años después, no lo ha dicho porque no ha querido, creo que los redactores han sido conscientes de que esto era ya un “jardín” que no sabíamos cómo íbamos a salir.

Casi todas las calificaciones que se van a hacer en las relaciones que no sean sociedad-socio directa dependerá de la buena voluntad del actuario de turno, salvo que se dicte una circular por el Departamento de Inspección de la Agencia Tributaria que aclare esta cuestión. La mayoría serán rendimientos del trabajo, pero rendimientos del trabajo ¿de quién?, del administrador... ¿a quién se le imputan, al administrador o al cónyuge del administrador o al sobrino del administrador?, etc.

En definitiva, creo que estas situaciones no se han resuelto porque no se ha querido, porque por falta de tiempo entiendo que no ha sido, y generará una gran litigiosidad.

También quería poner de manifiesto cómo se practica el ajuste secundario. No dice nada la normativa cuándo y cómo se efectúa. Si se regula la practica del ajuste primario, se establece que se realizará mediante un acta separada, cuando se terminen las actuaciones con el obligado tributario. Considero que también en este acta separada, si es posible, debe efectuarse el ajuste secundario. Como decía, ello si es posible, si es el mismo concepto impositivo, si fuera otro concepto impositivo como es el caso retenciones está claro que no pude ir en la misma acta separada, debería formalizarse un tercer acta.

Y cuando se haga el ajuste correlativo en la otra parte, al ser firme el ajuste primario, pues también ahí debería ir el ajuste secundario en la misma acta que el correlativo, si es posible (si es por el mismo concepto impositivo). Aunque solo sea por aplicación del principio general en derecho que lo accesorio siempre sigue a lo principal. El ajuste secundario va siempre detrás de los principales, corriendo detrás de ellos.

La sanción del ajuste secundario: la sanción del ajuste secundario tampoco está previsto por la Ley, no está tipificado por una norma con rango de ley. Como no está tipificado, en principio no cabe sanción por ajuste secundario. Yo creo que el 16.10 de la Ley del impuesto no se refiere, para nada, al ajuste secundario. Ahora bien, cabría una posibilidad de sanción, pero para eso creo que tendríamos que salirnos de todo el régimen especial de operaciones vinculadas e irnos a un supuesto grave de fraude aplicando las normas de simulación. Es decir, si nos encontramos con casos donde existe una simulación de una



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“Los ajustes por Operaciones  
Vinculadas y su aplicación”

**D. Francisco Mellado Benavente**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)

---

operación entre partes vinculadas, en ese momento el inspector debe abandonar el régimen de operaciones vinculadas e irse a la simulación. Ahí sí, creo que habría sanción.

Y por último, lo que ya se ha dejado también caer aquí, de la Ley 4/2008, que suprime el Impuesto sobre Patrimonio y modifica otras normas tributarias, entre estas se modifica el artículo 19 del Texto Refundido del ITP, que recoge el hecho imponible de operaciones societarias, hasta esa fecha era un hecho imponible de Operaciones Societarias las aportaciones de los socios exclusivamente para reponer pérdidas sociales, y desde esa Ley ya no, el inciso de “reponer pérdidas sociales” se elimina, con lo cual ya hay voces que mantienen que con el ajuste secundario como puede haber o calificarse como una aportación de socios, esto estaría gravado por el concepto de Operaciones Societarias.

No sé cómo va a actuar la AEAT. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado está cedido y es gestionado por las Comunidades Autónomas, son otras administraciones diferentes, no sabemos si cuando se realice el ajuste secundario, se comunicará esta información a la Comunidad Autónoma correspondiente para que liquiden Operaciones Societarias, desconocemos si se dictará una circular de la AEAT que unifique criterios en este sentido. Entiendo que con la escasez de dinero de las Administraciones autonómicas una información como esta será bien recibida.

Y con esto yo creo que los tres minutos los he cumplido.