

¿Qué son las operaciones vinculadas?

Veamos un ejemplo muy sencillo para entenderlo mejor: cuando una empresa quiere abrir una nueva delegación en otra ciudad y comienza a buscar un local que se encuentre bien situado, uno de sus administradores pone a disposición de la sociedad unos bajos comerciales que posee en un edificio del centro. Aunque el propietario quisiera lucrarse cobrando una fortuna o, por el contrario, fijar un precio meramente simbólico para ahorrarle costes a su compañía, la legislación española les exige que el importe de ese alquiler se establezca de acuerdo con el precio de mercado, porque considera que nos encontramos ante una operación vinculada. El arrendamiento de inmuebles es, probablemente, uno de los supuestos más habituales pero no es el único; pensemos en el caso del banquero que a título personal solicita un crédito a su propia entidad financiera, en la cooperativa que avala con su capital a uno de los socios para que abra un nuevo negocio o en la retribución que la empresa matriz abona a una filial de su mismo grupo por encargarle que realice un trabajo. La existencia de esa relación personal entre ambas partes podría suponer que acordasen una valoración –superior o inferior– distinta a la que habrían estipulado dos desconocidos, según la tendencia de precios del mercado, con el fin de obtener algún tipo de ventaja fiscal.

En España, ninguna disposición de nuestro ordenamiento jurídico define, de forma expresa, el concepto legal de operación vinculada que, sin embargo, sí que se menciona, una treintena de veces, tanto en la Ley como en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

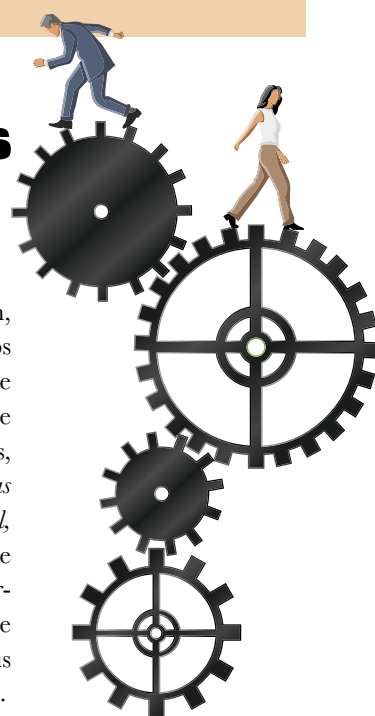
El extenso Art. 16 de esta Ley [en su origen, el texto refundido de la LIS fue aprobado por el **Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo**, pero en esta década se ha modificado en más de una docena de ocasiones] regula las *operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas* –es decir, las operaciones vinculadas– estableciendo que deben valorarse *por su valor normal de mercado*; entendido como la valoración que se habría acordado por personas o entidades independientes

en condiciones de libre competencia. A continuación, el Art. 16.3 LIS enumera hasta doce supuestos en los que el legislador ha considerado que existe dicha vinculación; por ejemplo, entre una entidad y sus socios, partícipes, consejeros, administradores o los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de cualquiera de ellos; entre dos entidades que pertenezcan a un grupo o si una entidad residente en territorio español realiza operaciones con sus establecimientos permanentes en el extranjero.

El régimen español de las operaciones vinculadas comenzó a reformarse a partir de la **Ley 36/2006, de 29 de noviembre**, que adoptó una serie de medidas para prevenir el fraude fiscal, regulando la obligación de documentar estas vinculaciones; no obstante, cuatro años más tarde, el **Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril** –que modificó el mencionado Art. 16 LIS– eximió de esta obligación a las empresas que tuvieran una cifra de negocios inferior a los 8.000.000 de euros en el período impositivo, siempre que el importe conjunto de dichas operaciones realizadas por el sujeto pasivo en ese período no supere los 100.000 euros.

Actualmente, las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas fueron aprobadas por el **Real Decreto 897/2010, de 9 de julio** (que volvió a modificar el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades).

En cuanto a la jurisprudencia que se ha dictado sobre estas operaciones, conviene reseñar una significativa sentencia del Tribunal Constitucional [STC 145/2013, de 11 de julio] en la que se planteó una cuestión de inconstitucionalidad a nuestro órgano de garantías porque el demandante [el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España] consideró que era ilegal la redacción dada al capítulo V del título I (determinación del valor normal de mercado y obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.



La OCDE, la Unión Europea y el legislador español se han ocupado de las operaciones vinculadas con el fin de evitar que los precios de transferencia encubran una traslación de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras con fines de elusión fiscal

El Tribunal Constitucional comenzó afirmando que “las llamadas “operaciones vinculadas” **son las transacciones que realizan sociedades o sujetos relacionados entre sí, no independientes o sometidos de algún modo a un mismo poder de decisión.** Cabe que estas entidades pacten los precios de sus operaciones (los llamados “**precios de transferencia**”) lo que puede falsear la competencia y alterar la tributación correspondiente. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la Unión Europea y el legislador español se han ocupado de estas operaciones con el fin de evitar que los precios de transferencia encubran una traslación de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras con fines de elusión fiscal. 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 (LIS), en particular, dispensa un tratamiento fiscal a las operaciones vinculadas distinto del establecido para las transacciones entre empresas independientes.** Como ha puesto de manifiesto la doctrina especializada, su objetivo en este caso es someter a tributación la capacidad económica real subyacente a la transacción, no simplemente la que pone formalmente de manifiesto la operación. Un instrumento básico al efecto es la previsión de que las empresas guarden y pongan a disposición de la Administración tributaria la documentación que permite comprobar si los precios de transferencia se ajustan al valor normal del mercado. El incumplimiento de estas obligaciones documentales o la comprobación a partir de ellas de una discrepancia entre el valor declarado y el real de mercado acarrea las consecuencias sancionadoras previstas en el Art. 16 LIS. El análisis de este régimen sancionador desde la perspectiva de los principios de legalidad sancionadora y proporcionalidad constituye el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad”.

Los magistrados señalaron que “hay que tener en cuenta, en primer lugar, que el apartado 10 del Art. 16 LIS no puede leerse aisladamente, sino en conexión con el resto del precepto. A la vista de su apartado 1, es claro que **el régimen sancionador establecido se refiere, no a cualesquiera conductas en materia**

tributaria, sino a las específicamente relacionadas con las denominadas “operaciones vinculadas”. El objetivo que fundamenta la intervención sancionadora es la lucha contra el fraude y, en particular, contra la elusión fiscal en las operaciones vinculadas, como se desprende claramente también del apartado III de la exposición de motivos de la Ley 36/2006 y como subraya acertadamente el Fiscal General del Estado. Por eso la descripción de la conducta típica ha de entenderse desde tales parámetros; las previsiones reglamentarias llamadas a complementar el ámbito de tales conductas típicas no pueden ser sino aquellas relacionadas con tales objetivos. Por tanto no estamos ante una tipificación de infracciones “sin acotación material alguna ni referencia a bienes jurídicos cuya protección pudiera justificar la sanción” (STC 13/2013, de 28 de enero, FJ 4). Se cuenta con un marco de referencia valorativa suficientemente claro que permite excluir una interpretación expansiva del ámbito típico y una consideración meramente formalista de las previsiones reglamentarias referidas a las que se refiere la Ley”.

En el presente caso, el Tribunal Constitucional resolvió el recurso afirmando que **“la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria en cierto modo insuprimible”** (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). La remisión al reglamento de la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas. Consecuentemente, procede afirmar que la tipificación de las infracciones administrativas del apartado 10 del Art. 16 es conforme con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora (Art. 25.1 CE) y, por lo tanto, desestimó esta cuestión de inconstitucionalidad.