



U
UNIVERSITAT DE BARCELONA
B

Seminario de Derecho tributario empresarial

Régimen sancionador en operaciones vinculadas

por

Xavier Ros García
Abogado

Barcelona, 21 de marzo de 2009

1.- Introducción

Constituye uno de los ejes fundamentales de la reforma en el ámbito de las operaciones vinculadas. De suerte que se incluyen, dentro del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS, diversas menciones, de carácter sancionador, en relación con las operaciones vinculadas y, más concretamente, derivadas de posibles defectos en cuanto a la obligación documental.

En tanto en cuanto, de conformidad con el precepto normativo, las características de la documentación quedan pendientes de su delimitación reglamentaria, nos encontramos ante un supuesto que podría resultar asimilable al que delimita las denominadas “normas penales en blanco”. Sin entrar a profundizar a este respecto, indicar que en tanto en cuanto los caracteres básicos del tipo sancionador (básicamente, definición del tipo y sanción) vengan recogidos en una norma con rango legal, la doctrina permite un desarrollo reglamentario en determinados aspectos. Probablemente deba tenerse en cuenta, de cara a futuros recursos, así como para la correcta interpretación del precepto, la amplia doctrina del Tribunal Constitucional en el ámbito del Derecho punitivo, así como la experiencia de los penalistas en relación con este tipo de normas.

Así, es doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2; 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 2; ó 25/2004, de 26 de febrero, FJ 4) que el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 CE extiende la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege* al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador, y comprende una doble garantía. La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con el suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la otra, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones, toda vez que este Tribunal ha señalado reiteradamente que el término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora.

En el bien entendido que el Tribunal Constitucional ha venido reconociendo una eficacia relativa o limitada a esta segunda garantía, en el sentido de permitir un mayor margen de actuación al poder reglamentario en la tipificación de ilícitos y sanciones administrativas, por razones que atañen en lo esencial al modelo constitucional de distribución de potestades públicas y al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria en ciertas materias. Ello supone que las conductas infractoras deben estar definidas por ley, aunque es posible que parte del régimen de una conducta sancionadora se desarrolle en una norma de rango reglamentario.

Por lo que la norma ha de ser taxativa, es decir, han de configurarse las leyes sancionadoras, llevando a cabo el "máximo esfuerzo posible (STC 62/1982) para garantizar la seguridad jurídica, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y prever, así, las consecuencias de sus acciones" (STC 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 3). En este contexto, hemos precisado que «constituye doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, aunque su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada» (STC 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 3).

Pero, cuando por ausencia de la norma reglamentaria, no se concreta la tipicidad y antijuridicidad de la conducta punible, la misma no es susceptible de ser sancionada. Lo contrario supondría vulnerar las exigencias de seguridad jurídica que tienen su acomodo en las reglas de tipicidad y *lex certa*.

En efecto, la garantía de predeterminación normativa de los ilícitos y de las sanciones correspondientes tiene, según se recoge en las SSTC 120/1996, de 8 de julio, FJ 8, y 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 4, "*como precipitado y complemento la de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se sitúan fuera de las fronteras que demarca la norma sancionadora*".

Desafortunadamente, y como primera conclusión, a pesar de la aprobación del Reglamento seguimos estando en una situación de flagrante inseguridad jurídica, que merece ser criticada sin paliativos.

Finalmente, y antes de analizar el precepto, comentar que, en mi opinión, resulta, cuando menos criticable, desde un punto de vista sistemático, introducir este prolijo régimen sancionador de forma exógena al cuerpo normativo que resultaría el adecuado, esto es, la Ley General Tributaria. No se trata de un matiz baladí, sino que esta circunstancia podría tener efectos perversos, en tanto en cuanto se estaría dejando a este régimen sancionador extramuros de los artículos que regulan a nivel general el Derecho sancionador, dentro del ámbito tributario.

Una vez sentada esta premisa, podemos analizar de forma pormenorizada este nuevo régimen sancionador. Así, nos encontramos con los siguientes casos de infracción tributaria, dependiendo de si se ha producido o no incumplimiento de la obligación documental.

2.- Análisis conceptual y sustantivo del régimen sancionador

En la normativa de referencia se contemplan dos escenarios distintos:

- a) No aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 16 del TRLIS y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

A mayor abundamiento, criticar la imprecisión evidente y flagrante, a nivel terminológico, en tanto en cuanto la norma incluye a un mismo nivel conductas tan distintas en cuanto a su calificación y configuración volitiva como la aportación de datos “incompletos”, “inexactos” o “falsos”.

- b) Asimismo, constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Nótese, a este respecto, que lo que resulta sancionable no es que la valoración no sea acorde a mercado, sino que dicha valoración no sea la que deriva de la mentada documentación.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

- Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de **1.500** euros por cada dato y **15.000** euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación establecidas reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

En el BOE del día 18 de noviembre de 2008, se publicó el 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 adelante Reglamento Antifraude. En tal Reglamento queda fijado de forma precisa que se entiende por “conjunto de datos” o por “dato”, con lo que reitero la posible vulneración de la reserva de ley en el caso que nos ocupa.

- Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada

operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, *General Tributaria*, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número. Recordemos que los citados artículos se refieren a los siguientes supuestos de infracciones tributarias:

- Falta de ingreso (191).
- Obtención indebida de devoluciones tributarias (193).
- Determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras (195).
- Declaración incorrecta de la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

Consecuentemente, entiendo que la infracción resultante derivada de la incorrecta determinación del valor de mercado, no debería llevar como consecuencia sanción por ninguno de los conceptos genéricos enunciados en los mentados artículos. Entre ellos, el más destacable, en sede del artículo 191, “dejar de ingresar la deuda tributaria”.

Ésta es, en principio, la conclusión que resulta de la literalidad y del espíritu de la norma. Ello no obstante, en determinados círculos de la AEAT se ha planteado, al menos como elemento de reflexión, el hecho de que la incompatibilidad de referencia no significa prevalencia del régimen sancionador derivado de la infracción documental frente al que deriva de la falta de ingreso, sino que en última instancia dependerá de la voluntad del actuario, que podría elegir entre sancionar el incumplimiento formal o bien, en su caso, la falta de ingreso a que haya dado

lugar. A este respecto, no cabe más que expresar la absoluta discrepancia frente a esta postura interpretativa, de llegar a ponerse en práctica.

- La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en caso de conformidad con la propuesta de regularización, como regla general en un 30 por 100 sobre el importe de la misma.

Adicionalmente, la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003 *General Tributaria*, esto es, si se produce el pago o se garantiza la deuda tributaria según lo previsto en dicho artículo, sin que se interponga recurso o reclamación alguna contra la sanción.

Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, *General Tributaria*, por la desatención de los requerimientos realizados. A este respecto entiendo que la mentada “compatibilidad” debe interpretarse en el sentido de que pueda concurrir un supuesto de “resistencia, obstrucción...” independiente y distinto del que supone el hecho de que no se haya aportado la documentación de referencia, puesto que de no ser así es evidente que estaríamos ante un caso flagrante de *non bis in idem* que no resultaría de recibo.

3.- Operativa práctica del régimen sancionador

Concretamente en los artículos 19.3 y 20.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada por el Reglamento Antifraude, se determina en relación con la documentación del obligado tributario y a la del grupo qué, se entiende como *dato* y qué, como *conjunto de datos*.

3.1.- Documentación referente al Grupo:

Debemos recordar a este respecto que la documentación por este concepto **no resultará exigible para grupos que cumplan las condiciones previstas en el artículo 108 del TRLIS: entidades de reducida dimensión.**

En los supuestos de sociedades que formen parte de un grupo que dependa de una sociedad no residente en España, es importante tener en cuenta el criterio de la DGT, en cuya virtud el umbral de operaciones a tener en cuenta debe incluir no sólo las de la sociedad/es residentes en España sino las de todo el grupo, a nivel global. Con lo que sociedades españolas con un volumen de facturación individual por debajo de los 8 millones de euros podrían no tener derecho a la consideración como PYME habida cuenta que forman parte de un grupo que a nivel internacional supera el citado umbral. Lo cual llevaría aparejada la obligación de disponer de la documentación de documentación del grupo al que pertenece el sujeto, en este caso más activo que pasivo.

A este respecto, según se indica en el apartado 2 del artículo 18 del Reglamento del IS, se entiende por grupo “*el establecido en el apartado 3 de la Ley del Impuesto*”.

Concretamente, existe grupo en el sentido que se recoge en el artículo 16.3 del TRLIS *in fine* “*cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas*”.

También indica la norma que “*cuando la entidad dominante no sea residente en territorio español, deberá designar a una entidad del grupo residente en territorio español para conservar la documentación*”. No obstante lo anterior no se contempla en la norma el mecanismo concreto para cumplir dicha obligación. Ni encontramos definido un supuesto concreto de régimen sancionador derivado del incumplimiento de dicha obligación.

De conformidad con el artículo 19 del Reglamento del IS:

1) *Tienen la consideración de distintos conjuntos de datos:*

a)	Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
c)	Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
d)	Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.
f)	Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.
i)	La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

2) *Tienen la consideración de dato:*

- La información relativa a cada una de las personas, entidades o importes mencionados las letras b) y e):

b)	Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
e)	Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

- Así como cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contratos de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos a los que se refieren las letras g) y h):

g)	Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
h)	Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

Mencionar a este respecto que el alcance de la potencial infracción de la reserva de ley, en mi opinión, podría ser invocada en su caso en Alegaciones frente a sanciones liquidadas por parte de la Administración. Con una variante adicional, cual es que el hecho de haber detallado, de forma entiendo que gratuita y sin un claro sustento lógico, los distintos supuestos constitutivos de “conjunto de datos” de la forma concreta que finalmente se incluye en el Reglamento, podría dar lugar en ocasiones a invocar la vulneración del principio *non bis in idem*, en determinados supuestos.

A título de ejemplo me pregunto cuál es la razón por la cual la AEAT considera distintos conjuntos de datos los que se indican a continuación:

a)	Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
c)	Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
d)	Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.

3.2.- Documentación referente al obligado tributario:

1) Tienen la consideración de distintos conjuntos de datos:

b)	Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.
c)	Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
d)	Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.
e)	Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

○ Así como la documentación contemplada en el apartado 3 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades según la redacción resultante del Reglamento Antifraude:

- Cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una persona física a la que resulte de aplicación el método estimación objetiva respecto a sociedades en las que aquéllos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 en el capital social o de los fondos propios:

a)	Identificación fiscal del obligado tributario y de las partes con las que realice la operación. Descripción de: <ul style="list-style-type: none">- Su naturaleza- Características- Importe
----	---

b)	Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.
c)	Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
e)	Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

- Cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una empresa de reducida dimensión o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, y:

⇒ La operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE;

a)	Identificación fiscal del obligado tributario y de las partes con las que realice la operación. Descripción de: <ul style="list-style-type: none"> - Su naturaleza - Características - Importe
e)	Cualquier otra información del obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas y pactos parasociales suscritos con otros socios.
	Magnitudes, porcentajes, ratios, intereses, descuento de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

⇒ La operación consista en la transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles;

a)	Identificación fiscal del obligado tributario y de las partes con las que realice la operación. Descripción de: - Su naturaleza - Características - Importe
c)	Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
e)	Cualquier otra información del obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas y pactos parasociales suscritos con otros socios.

⇒ Se trate de prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.6. del RIS;

a)	Identificación fiscal del obligado tributario y de las partes con las que realice la operación. Descripción de: - Su naturaleza - Características - Importe
e)	Cualquier otra información del obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas y pactos parasociales suscritos con otros socios.
	Justificación cumplimiento requisitos artículo 16.6 del RIS.

- En el resto de supuestos, cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una empresa de reducida dimensión o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Se tratará de uno de los supuestos más habituales. A título enunciativo se incluirían las siguientes operaciones:

- Arrendamiento de bienes inmuebles
- Retribuciones del trabajo de socios
- Retribuciones de miembros del órgano de administración
- Facturación por honorarios profesionales y prestación de servicios por parte de la *Holding*
- Préstamos

a)	<p>Identificación fiscal del obligado tributario y de las partes con las que realice la operación. Descripción de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Su naturaleza - Características - Importe
e)	<p>Cualquier otra información del obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas y pactos parasociales suscritos con otros socios.</p>
	<p>Identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.</p>

2) *Tienen la consideración de dato:*

El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se

realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

Cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

4.- Correcciones valorativas sin incumplimiento del requisito formal

Según la literalidad del artículo 16.10 del TRLIS en su número 4º, cuando proceda efectuar correcciones valorativas por parte de la Administración tributaria respecto de operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin que se haya producido el incumplimiento a nivel documental que constituye la base de esta infracción, no se entenderá producida comisión de las infracciones antes aludidas, previstas en los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, *General Tributaria*, antes referidas, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

Es decir, si resulta que la valoración de las operaciones vinculadas, finalmente, no se considera conforme a mercado por parte de la AEAT, si cuando menos la plasmación documental previa es correcta, entiendo que **no deberán aplicarse sanciones con motivo de la regularización.**

Con lo que el hecho de disponer de la documentación en tiempo y forma vendría a configurarse como una suerte de excusa absolutoria en el ámbito penal.

A pesar de que el tenor literal resulta, en mi opinión, meridianamente claro, deberá asimismo esperarse para verificar cómo aplica la AEAT este precepto, cuya aparente obviedad literal me temo que no evitará, al menos de forma general, posibles discusiones

en sede de procedimientos inspectores. Concretamente la potencial discusión frente a la AEAT girará presumiblemente en torno a la discrepancia del actuario respecto de la valoración otorgada por las partes; con lo que, incluso a pesar de que se disponga de la correspondiente documentación y se haya determinado la valoración de conformidad con la misma, si la diferencia de valor resulta sustancial, no descarto que se pretenda la imposición de sanciones derivada de la “falta de ingreso”. Lo cual sería *contra lege* y consecuentemente recurrible, en mi opinión.

5.- Régimen transitorio

Como referencia específica para los ejercicios cerrados con anterioridad a que entren en vigor las disposiciones reglamentarias que delimitan las obligaciones formales, entiendo que no cabrá sanción derivada del hecho de que no se disponga de la correspondiente documentación.

Ello no obstante, la obligación genérica de valorar en condiciones de mercado está ya vigente para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007. Con el inconveniente añadido que, al no entrar en juego la incompatibilidad antes aludida de la infracción documental con la que resulta, entre otros, de la falta de ingreso, no podía en un primer estadio descartarse, *a priori*, que la AEAT pretendiese aplicar, sin más, el régimen sancionador general para operaciones realizadas, como idea general, en el ejercicio 2007. Esto sería especialmente criticable, puesto que en última instancia, se estaría penalizando a los contribuyentes por la incapacidad de la Administración, a la hora de confeccionar el correspondiente texto reglamentario.

Pues bien, las peores previsiones en el sentido anteriormente expuesto se cumplieron, de suerte que en el Informe evacuado por parte del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de la AEAT, de fecha 24 de abril de 2008, se fija el siguiente criterio de actuación, para los ejercicios en que no estuviera en vigor el régimen documental de referencia:

- Mientras no se desarrollen reglamentariamente las obligaciones documentales, la infracción específica del artículo 16.10 del TRLIS no será de aplicación.
- En caso de incumplimiento de la obligación de valorar a mercado, ya sea por negligencia o dolo, declarando un valor que se aleje sustancialmente del que resultaría de aplicar los métodos regulados en el artículo 16 del TRLIS, no habiendo justificación de la razón de esa valoración, el comportamiento del contribuyente podrá ser sancionado aplicando el régimen general sancionador de la LGT.

6.- Referencia al ajuste secundario

Es mi opinión que con independencia de cuál sea la problemática o situación al respecto del ajuste primario, no debería en modo alguno ser susceptible de sanción la regularización respecto al ajuste secundario.

Según mi interpretación, el mero hecho de que se produzca la recalificación que, en última instancia, subyace en el ajuste secundario, es ya suficiente reacción de la AEAT, en perjuicio de los obligados tributarios.

Por el contrario, considero que en caso de obligaciones de retención o ingreso a cuenta derivadas del ajuste secundario sí que existiría riesgo de sanción, en base al principio de la independencia de la deuda tributaria derivada de la retención respecto de la obligación principal.

7.- Reflexión final

Tras el análisis de la normativa de referencia, cabe efectuar las siguientes consideraciones al respecto del escenario que se suscita al respecto del régimen sancionador de referencia:

- ¿Cuál es el bien jurídico protegido? Partiendo de la base de que el importe de la sanción puede ser desmesurado, sin que en puridad haya existido, en su caso, perjuicio alguno para la AEAT (con el ajuste primario la regularización por ambas partes evitaría, en la generalidad de ocasiones, coste alguno a nivel global para los obligados tributarios).
- ¿Tiene algo que ver el respeto de la capacidad económica, en tanto que soporte constitucional que sustenta la normativa tributaria y el régimen sancionador tendente a la protección de la recaudación, en cumplimiento del citado fin? Si la *ratio legis* del Derecho sancionador en el ámbito tributario es ofrecer a la AEAT mecanismos que le permitan cumplir con sus fines de velar por la financiación de los gastos públicos a través de los impuestos, no parece que tenga sentido este régimen sancionador que, en la generalidad de los casos, en lugar de ser un medio para garantizar el cumplimiento de dichos fines, será un mero instrumento recaudatorio, con carácter rayano en la confiscatoriedad en muchos casos.
- ¿Siguen vigentes los distintos pronunciamientos jurisprudenciales que proscriben las sanciones objetivas en nuestro ordenamiento jurídico y tributario?

Lo que parece evidente es que a pesar de que esa sea la voluntad del legislador y el sentido en que nos tememos está configurada la norma, no es de recibo considerar que estamos ante un escenario de imposición de sanciones con carácter objetivo, lo cual estaría en contra de la jurisprudencia de forma palmaria.

Siendo en mi opinión evidentes las respuestas a las preguntas anteriores, presumo que el futuro del régimen sancionador ligado a las operaciones vinculadas llevará aparejado, en el transcurso de los años, pronunciamientos jurisdiccionales en sede de los Tribunales de Justicia que supondrán, probablemente, el rechazo generalizado de las potenciales sanciones impuestas en numerosas ocasiones, en relación con dichas transacciones.

Al tiempo, ese juez implacable que da y quita razones, me remito.

ANEXO 1: RESUMEN CUANTITATIVO

RÉGIMEN SANCIONADOR	Cuando NO proceda efectuar correcciones valorativas:		Cuando SÍ proceda efectuar correcciones valorativas, 15% del importe de la corrección valorativa, con un mínimo de:	
Por cada conjunto de datos omitido, inexacto o falso	15.000 €	Actas con acuerdo: 7.500 €	30.000 €	Actas con acuerdo: 15.000 €
		Actas de conformidad: 10.500 €		Actas de conformidad: 21.000 €
Por cada dato omitido, inexacto o falso	1.500 €	Actas con acuerdo: 750 €	3.000 €	Actas con acuerdo: 1.500 €
		Actas de conformidad: 1.050 €		Actas de conformidad: 2.100 €

ANEXO 2: EJEMPLO SOCIEDAD SIN DOCUMENTACIÓN ALGUNA

Pensemos en un ejemplo hipotético: operación vinculada entre dos sociedades con volumen de facturación conjunto superior a 8 millones de Euros, que no disponen de documentación alguna específica de las operaciones vinculadas (al menos dispone de la Memoria, en tanto que documento mercantil).

En el mejor de los escenarios, en la filosofía de la AEAT estaríamos ante una suerte de “acta express”, un mero automatismo recaudatorio, en los siguientes términos:

I. Obligaciones grupo tributario: Conjuntos de datos de que no se dispone:

a)	Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma. 15.000
c)	Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario. 15.000
d)	Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior. 15.000
f)	Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia. 15.000

Son 60.000.

Obligaciones grupo: Datos de que no se dispone:

b)	Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario. 1.500
e)	Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización. 1.500 (Por un nombre comercial) 1.500 (Por una marca)

Son 4.500

II. Documentación obligado tributario: conjuntos de datos de que no se dispone:

b)	Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento. 15.000
c)	Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo. 15.000
d)	Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento. 15.000

Son 45.000

ANEXO 3:

EJEMPLOS PRÁCTICOS DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONADOR DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

- La sociedad Mas&Acre, S.L. es el socio único de su filial, Laquenos-Caera, S.L.
- Ambas sociedades forman grupo consolidado a efectos del artículo 42 del Código de Comercio, y su volumen conjunto de operaciones resulta por importe superior al que delimita el régimen de empresas de reducida dimensión.
- La sociedad Mas&Acre, S.L. ha efectuado ventas a su filial, por un valor de 220.000 Euros en el ejercicio.
- En el presente ejemplo no se ha aportado la información que está sombreada

I. Documentación que deberá aportarse:

a) *Información relativa al Grupo:*

- Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del mismo, así como cualquier cambio en la misma, producido en el ejercicio.
- Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten al obligado tributario.
- Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten al obligado tributario.
- Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de la liquidación anterior.
- Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al obligado tributario y sus operaciones vinculadas, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
- Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique la adecuación al principio de libre competencia.
- Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, cuando afecten al obligado tributario.

- Relación de los *Acuerdos Previos de Valoración* o *Procedimientos amistosos*, celebrados o en curso.
- Memoria del grupo o informe anual equivalente.

b) Documentación de Mas&Acre, S.L.:

- Datos identificativos de la sociedad y su filial (razón social, NIF, domicilio fiscal) y descripción detallada de las operaciones y su importe.
- Análisis de comparabilidad.
- Método de valoración elegido (bases de datos, información sectorial, tarifas aplicadas por otras empresas del sector, estadísticas, tasación...), así como su forma de aplicación y la identificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, de reparto de costes.
- Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

II. Incumplimientos detectados: actuación inspectora en Mas&Acre, S.L.

Se presume que no se ha producido corrección valorativa con motivo de la operación vinculada, es decir, el precio aplicado ha sido de mercado. Igualmente tendremos sanción según se indica a continuación:

- Información a nivel de grupo: la información que no se ha aportado se incluye en dos grupos según el Reglamento Antifraude.

*Consecuentemente la sanción será: 15.000 * 2 = 30.000 Euros*

- En cuanto a la información del obligado tributario, asimismo se han omitido dos conjuntos de datos. De donde:

*La sanción será: 15.000 * 2 = 30.000 Euros*

III. Correcciones valorativas:

Si adicionalmente, por lo que respecta al supuesto analizado, resultase corrección valorativa, resultaría la siguiente sanción.

III.1. La sociedad Mas&Acre, S.L. ha efectuado ventas a su filial, por un valor de 220.000 Euros en el ejercicio, habiéndose considerado por parte de la AEAT que el valor de mercado debería haber sido 320.000.

➤ En primer lugar, se calcula el impacto que supone la corrección:

- $320.000 - 220.000 = 100.000$

- Sobre dicho importe se aplica el 15 por 100:

$$100.000 * 15\% = 15.000$$

➤ La sanción aplicable debe ser como mínimo el doble de la que resulta de la mera infracción documental, que según hemos visto en el apartado anterior, asciende a 60.000 Euros

➤ Por tanto la sanción que se aplicará será:

$$60.000 * 2 = \mathbf{120.000} \text{ Euros}$$

III.2. La sociedad Mas&Acre, S.L. ha efectuado ventas a su filial, por un valor de 220.000 Euros en el ejercicio, habiéndose considerado por parte de la AEAT que el valor de mercado debería haber sido 1.220.000.

➤ En primer lugar, se calcula el impacto que supone la corrección:

- $1.220.000 - 220.000 = 1.000.000$

- Sobre dicho importe se aplica el 15 por 100:

$$1.000.000 * 15\% = 150.000$$

➤ La sanción aplicable debe ser como mínimo el doble de la que resulta de la mera infracción documental, que según hemos visto en el apartado anterior, asciende a 60.000 Euros

➤ Por tanto la sanción mínima que se aplicará será:

$$60.000 * 2 = 120.000 \text{ Euros}$$

- En tanto en cuanto resulta superior la que resulta del tipo del 15%, la sanción en este caso será de **150.000** Euros.

IV. Perjuicio para la AEAT derivado del incumplimiento:

Entiendo que resulta de gran interés a la hora de analizar el impacto real de esta sanción, cuantificar cuál habría sido el perjuicio para la AEAT en el escenario más gravoso para la misma, es decir, si no hubiese sido posible la regularización de la situación de ambas entidades a través del ajuste bilateral.

A los efectos de comparar el impacto vamos incluso a aplicar sanción derivada del incumplimiento de la obligación de ingreso.

- Supuesto 1:

Cuota IS: $100.000 * 30\% = 30.000$

Sanción: $30.000 * 50\% = \mathbf{15.000}$ // (**120.000 Vinculadas**)

- Supuesto 2:

Cuota IS: $1.000.000 * 30\% = 300.000$

Sanción: $300.000 * 50\% = \mathbf{150.000}$ // (**150.000 Vinculadas**)

De donde el efecto práctico del régimen sancionador es el siguiente: en caso de corrección valorativa la sanción resulta como mínimo equivalente a una sanción del 50 por 100 derivada de la falta de ingreso de la cuota que derivaría de la regularización.

Si bien el resultado puede ser incluso superior en función del volumen de datos que no se hayan aportado a la AEAT así como de la cuantía de la corrección, propiamente dicha.